AUSWIRKUNGEN DER EINKOMMENSTEUERREFORM 1974 AUF DIE STEUERBELASTUNG VON ARBEITNEHMERN

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
am Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Günter Schenk
aus Bückeburg

1977

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549607_0060

AUSWIRKUNGEN DER EINKOMMENSTEUERREFORM 1974 AUF DIE STEUERBELASTUNG VON ARBEITNEHMERN

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
am Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Günter Schenk
aus Bückeburg

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

1. Gutachter: Professor Dr. H. P. Bareis, Berlin

2. Gutachter: Professor Dr. H. Egner, Berlin

Letzter Tag der mündlichen Prüfung: 24. Januar 1977

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	8
Symbolverzeichnis	13
Einleitung und Gang der Untersuchung	17
A. Inhaltliche Abgrenzung des zu verwendenden Steuerbelastungsbegriffs	23
1. Steuerbelastungsvergleiche im Schrifttum	25
2. Anforderungen an den Begriff der Steuerbelastung	31
3. Methoden zur Feststellung von Steuerbelastungen	35
4. Gegenüberstellung von Teilsteuerrechnung und Veranlagungssimulation	39
5. Belastungsvergleich bei Änderung des Rechtszustandes	43
6. Einzubeziehende Steuerarten, Steuervergünstigungen und Subventionen	49
6.1. Einbeziehung von Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag und Kindergeld	53
6.2. Nichteinbeziehung von Kirchensteuer, Berlinpräferenzen und vermögenspolitischen Vergünstigungen	57
7. Abgrenzung der Steuerbelastung der Höhe nach	6o
7.1. Umfang der einzubeziehenden Belastungswirkungen	6o
7.2. Umfang der einzubeziehenden Sachverhalte	62

Seite

B. Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die Feststellung der Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen" 66

1. Methoden der Darstellung 67

2. Übersicht über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage 73

3. Die Einflußgrößen des zu versteuernden Einkommens im einzelnen 77

3.1. Arbeitslohn 77

3.1.1. Steuerfreie Einnahmen 79

3.1.2. Umfang und Reihenfolge des Abzugs der Freibeträge nach § 19 EStG 83

3.1.3. Arbeitslohnbegriff für Belastungsvergleiche 84

3.2. Einkünfte 86

3.2.1. Werbungskosten 86

3.2.2. Ermittlung der Einkünfte 88

3.3. Gesamtbetrag der Einkünfte 91

3.4. Ehegattenbesteuerung 92

3.5. Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 94

3.5.1. Vorsorgeaufwendungen 95

3.5.2. Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen 99

3.5.3. Übrige beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 1o2

3.6. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 1o3

3.7. Pauschbeträge für Sonderausgaben 1o4

3.8. Zusammenhang zwischen § 1o Abs. 3 und § 1o c Abs. 3 EStG 1975 1o9

3.9. Außergewöhnliche Belastungen 113

3.9.1. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art 113

3.9.2. Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen 116

3.1o. Sonderfreibeträge 118

3.11. Steuerliche Berücksichtigung von Kindern 119

4. Auswirkungen von Veränderungen der Eingangsgrößen des Sachverhaltes auf das zu versteuernde Einkommen 122

Seite

C. Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die tarifliche Steuerbelastung 126

1. Einkommensteuertarif 127

1.1. Die Formeltarife nach bisherigem und nach geltendem Recht 130

1.2. Die Verwendbarkeit der Grenzsteuersätze zur Ermittlung von Belastungsänderungen infolge von Variationen der Bemessungsgrundlage 133

1.3. Verlauf der Steuerspitzen bei verschiedenen Niveaus der Bemessungsgrundlage 137

1.4. Gegenüberstellung der formalisierten Tarifvorschriften 139

2. Ergänzungsabgabe 142

3. Stabilitätszuschlag 144

4. Kindergeld nach den Bundeskindergeldgesetzen 145

5. Vergleich der tariflichen Steuerbelastungen 149

5.1. Grenz- und Durchschnittsteuersätze des Einkommensteuertarifs 149

5.2. Grenz- und Durchschnittsteuersätze unter Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag 151

5.3. Auf den Arbeitslohn bezogene Grenz- und Durchschnittsätze 153

5.3.1. Grundtarif, ohne Kindergeld 154

5.3.2. Splittingtarif, ohne Kindergeld 158

5.3.3. Splittingtarif, mit Kindergeld 160

	Seite
D. Steuerbelastungsvergleiche an empirischem Material	162
1. Herkunft und Umfang des Materials	163
1.1. Ermittlung der Besteuerungsdaten	164
1.2. Kontrolle	17o
1.3. Nicht ermittelte Besteuerungsdaten	171
2. Übersichten über das Material	172
3. Abschätzung der Repräsentanz des Materials	176
4. Relative Steuerbelastungen verschiedener Fallgruppen	184
5. Veränderungen der Steuerbelastung bei verschiedenen Fallgruppen	191
5.1. Sämtliche Fälle	194
5.1.1. Steuerpflichtige ohne Kinder	196
5.1.2. Steuerpflichtige mit Kindern	198
5.2. Alleinstehende, die nach dem Grundtarif besteuert werden	2oo
5.2.1. Alleinstehende ohne Kinder	2o1
5.2.2. Alleinstehende mit Kindern	2o3
5.2.3. Exkurs: Nichtberücksichtigung von Kindern	2o4
5.3. Ehegatten, die nach dem Splittingtarif besteuert werden	2o7
5.3.1. Ehegatten ohne Kinder	2o7
5.3.2. Ehegatten mit Kindern	2o9
5.4. Exkurs: Modifikation des Belastungsbegriffs	211
6. Analyse der Belastungsänderungen	216
6.1. Durchführung der Untersuchung	217
6.2. Kommentierung der Ergebnisse	221
6.2.1. Gesamtbetrag der Einkünfte	222
6.2.2. Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben	224
6.2.3. Kinderfreibeträge, Kindergeld	227
6.2.4. Verschiedene Freibeträge	229
6.2.5. Einkommensteuertarif, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag	232
6.2.6. Fehler	234

	Seite
E. Zusammenfassung	237
Literaturverzeichnis	246
Verzeichnis der Abbildungen	260
Anhang	262

ABKUERZUNGSVERZEICHNIS

A.A.	ANDERER ANSICHT
A.A.O.	AM ANGEGEBENEN ORTE
ABS.	ABSATZ
ABSCHN.	ABSCHNITT
ABZUGSF.	ABZUGSFAEHIG
ANM.	ANMERKUNG
AO	REICHSABGABENORDNUNG V. 22.5.1931 (RGBL. I S. 161) IN DER DERZEIT GELTENDEN FASSUNG
AUFL.	AUFLAGE
AUSG.	AUSGABE
B.	BEI
BB	BETRIEBS-BERATER (ZEITSCHRIFT)
BD.	BAND
BFH	BUNDESFINANZHOF
BGB	BUERGERLICHES GESETZBUCH VOM 18.8.1896 (RGBL. S. 195) IN DER DERZEIT GELTENDEN FASSUNG
BGBL	BUNDESGESETZBLATT
BKGG	BUNDESKINDERGELDGESETZ V. 14.4.64 (BGBL. I S. 265) IN DEN FUER 1974 UND 1975 GELTENDEN FASSUNGEN
BMF	BUNDESMINISTER(IUM) DER FINANZEN
BSTBL	BUNDESSTEUERBLATT
BT-DRUCKS.	BUNDESTAGSDRUCKSACHE

BUCHST.	BUCHSTABE
BVERFG	BUNDESVERFASSUNGSGERICHT
BZW.	BEZIEHUNGSWEISE
CA.	CIRCA
D.H.	DAS HEISST
DB	DER BETRIEB (ZEITSCHRIFT)
DIFF.	DIFFERENZ
DISS.	DISSERTATION
DM	DEUTSCHE MARK
DSTR	DEUTSCHES STEUERRECHT (ZEITSCHRIFT)
DSTZ	DEUTSCHE STEUERZEITUNG (ZEITSCHRIFT)
ERGABGG	GESETZ UEBER EINE ERGAENZUNGSABGABE ZUR EINKOMMENSTEUER UND ZUR KOERPERSCHAFTSTEUER V. 21.12.1967 (BGBL. I S. 1254) IN DER FUER 1974 GELTENDEN FASSUNG
ERW.	ERWEITERT(E)
ESTDV 1974	EINKOMMENSTEUER-DURCHFUEHRUNGSVERORDNUNG 1974 I.D.F. V. 4.9.1974 (BGBL. I S. 2277)
ESTDV 1975	EINKOMMENSTEUER-DURCHFUEHRUNGSVERORDNUNG 1975 I.D.F. V. 24.1.75 (BGBL. I S. 369)
ESTG	EINKOMMENSTEUERGESETZ
ESTG 1974	EINKOMMENSTEUERGESETZ 1974 I.D.F. V. 15.8.1974 (BGBL. I S. 1993)
ESTG 1975	EINKOMMENSTEUERGESETZ 1975 I.D.F. V. 5.9.1974 (BGBL. I S. 2165) IN DER DERZEITIGEN FASSUNG

ESTR	EINKOMMENSTEUER-RICHTLINIEN FUER DAS KALENDERJAHR 1972 V. 22.5.1973 (BSTBL. I S. 223)
F.	FOLGENDE(R)
FB	FACHBEREICH
FF.	FOLGENDE
FR	FINANZ-RUNDSCHAU (ZEITSCHRIFT)
FUB	FREIE UNIVERSITAET BERLIN
GEM.	GEMAESS
GGFLS.	GEGEBENENFALLS
GL.A.	GLEICHER ANSICHT
GMBH	GESELLSCHAFT MIT BESCHRAENKTER HAFTUNG
H.M.	HERRSCHENDE MEINUNG
HRSG.	HERAUSGEBER, HERAUSGEGEBEN
I.D.F.	IN DER FASSUNG
I.S.(V.)	IM SINNE (VON)
I.V.M.	IN VERBINDUNG MIT
INSBES.	INSBESONDERE
JAV 1971	VERORDNUNG UEBER DEN LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICH I.D.F. V. 16.3.71 (BGBL. I S. 195) IN DER FUER 1974 GELTENDEN FASSUNG
JG.	JAHRGANG
LOG.	LOGARITHMISCH
LSTDV 1971	LOHNSTEUER-DURCHFUEHRUNGSVERORD-NUNG I.D.F. V. 29.4.1971 (BGBL. I S. 397)

LSTDV 1975	LOHNSTEUER-DURCHFUEHRUNGS-VERORDNUNG V. 13.12.1974 (BGBL. I S. 3465)
LSTR 1972	LOHNSTEUER-RICHTLINIEN 1972 V. 18.11.1971 (BSTBL. I S. 445)
LSTR 1975	LOHNSTEUER-RICHTLINIEN 1975 V. 25.7.1975 (BSTBL. I S. 795)
MAX.	MAXIMAL(E)
MIO.	MILLIONEN
MRD.	MILLIARDEN
NJW	NEUE JURISTISCHE WOCHENSCHRIFT (ZEITSCHRIFT)
NR.	NUMMER
NWB	NEUE WIRTSCHAFTS-BRIEFE (ZEITSCHRIFT)
O.J.	OHNE JAHR(ESANGABE)
PROZ.	PROZENT
RD.	RUND
RGBL.	REICHSGESETZBLATT
S.	SEITE
SH.	SIEHE
SOG.	SOGENANNTE(R)
SP.	SPALTE
SPL.	SPLITTING
STABZG	GESETZ UEBER DIE ERHEBUNG EINES ZUSCHLAGS ZUR EINKOMMENSTEUER UND ZUR KOERPERSCHAFTSTEUER FUER DIE KALENDERJAHRE 1973 UND 1974 V. 26.6.1973 (BGBL. I S. 676)

STANPG	STEUERANPASSUNGSGESETZ V. 16.10.34 (RGBL. I S. 925) IN DER DERZEIT GELTENDEN FASSUNG
STUW	STEUER UND WIRTSCHAFT (ZEITSCHRIFT)
TDM	TAUSEND DEUTSCHE MARK
U.	UND
U.A.	UNTER ANDEREM
URT.	URTEIL
V.	VON (VOM)
V.H.	VOM HUNDERT
VGL.	VERGLEICHE
WE	WISSENSCHAFTLICHE EINRICHTUNG
WOPG 1969	WOHNUNGSBAU-PRAEMIENGESETZ I.D.F. V. 18.9.1969 (BGBL. I S. 1678) IN DER FUER 1974 GELTENDEN FASSUNG
WOPG 1975	WOHNUNGSBAU-PRAEMIENGESETZ I.D.F. V. 28.8.1974 (BGBL. I S. 2105) IN DER FUER 1975 GELTENDEN FASSUNG
WPBL	WIRTSCHAFTSPOLITISCHE BLAETTER (ZEITSCHRIFT)
WWI-MITTLG.	WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTLICHE MITTEILUNGEN (ZEITSCHRIFT)
Z.B.	ZUM BEISPIEL
Z.T.	ZUM TEIL
ZFB	ZEITSCHRIFT FUER BETRIEBSWIRTSCHAFT (ZEITSCHRIFT)
ZIFF.	ZIFFER(N)
ZW.	ZWISCHEN

SYMBOLVERZEICHNIS
==========

ABW	ABZUGSFAEHIGER TEIL DER AUFWENDUNGEN WEGEN AUSSERGEWOEHNLICHER BELASTUNGEN ALLGEMEINER ART (AGB)
AEB	ALTERSENTLASTUNGSBETRAG, SUMME DER ALTERSENTLASTUNGSBETRAEGE
AEF	ALTERSENTLASTUNGSBETRAG DES EHEGATTEN
AEM	ALTERSENTLASTUNGSBETRAG DES STEUERPFLICHTIGEN
AFB	ALTERSFREIBETRAG, GGFLS. SUMME DER ALTERSFREIBETRAEGE
AGB	AUFWENDUNGEN WEGEN AUSSERGEWOEHNLICHER BELASTUNGEN ALLGEMEINER ART
ALF	ARBEITSLOHN DES EHEGATTEN
ALM	ARBEITSLOHN DES STEUERPFLICHTIGEN
ARV	GESETZLICHER ARBEITGEBERANTEIL ZUR GESETZLICHEN RENTENVERSICHERUNG UND/ODER STEUERFREIE ZUSCHUESSE DES ARBEITGEBERS ZU GLEICHGESTELLTEN AUFWENDUNGEN
AU	KENNZIFFER FUER AUSWAERTIGE UNTERBRINGUNG WEGEN BERUFSAUSBILDUNG
AUK	KENNZIFFER FUER KINDER IN AU
BEM	SOZIALVERSICHERUNGSPFLICHT (KENNZIFFER)
BFB	BESONDERER FREIBETRAG (HAUSHALTSFREIBETRAG)
BKG	KINDERGELD NACH BUNDESKINDERGELDGESETZ (JAHRESBETRAG)
BP	AUFWENDUNGEN FUER DEN UNTERHALT UND ETWAIGE BERUFSAUSBILDUNG DRITTER

BPK	KENNZIFFER FUER UNTERHALT VON KINDERN IN BP
DIT	KENNZIFFER FUER (PAUSCHALE) MEHR-AUFWENDUNGEN WEGEN DIAETVERPFLE-GUNG, IN AGB ENTHALTEN
EAB	ERGAENZUNGSABGABE, ERGAENZUNGSAB-GABESCHULD (JAHRESBETRAG)
EK	EINKUENFTE (SUMME DER -)
EKF	EINKUENFTE DES EHEGATTEN (AUS NICHTSELBSTAENDIGER ARBEIT)
EKM	EINKUENFTE DES STEUERPFLICHTIGEN (AUS NICHTSELBSTAENDIGER ARBEIT)
EST	EINKOMMENSTEUER, EINKOMMENSTEUER-SCHULD (JAHRESBETRAG)
FKB	PAUSCHBETRAG FUER KOERPERBEHIN-DERTE (BEI EHEGATTEN SUMME DER PAUSCHBETRAEGE)
FVB	VERSORGUNGS-FREIBETRAEGE (GESAMT)
FVF	VERSORGUNGS-FREIBETRAG DES EHEGATTEN
FVM	VERSORGUNGS-FREIBETRAG DES STEUERPFLICHTIGEN
GBE	GESAMTBETRAG DER EINKUENFTE
HFB	PAUSCHBETRAG FUER HINTERBLIEBENE
HG	KENNZIFFER FUER BESCHAEFTIGUNG EINER HAUSGEHILFIN ODER HAUSHALTSHILFE
HGF	FREIBETRAG WEGEN BESCHAEFTIGUNG EINER HAUSGEHILFIN (HAUSHALTS-HILFE)
JF	GEBURTSJAHR DES EHEGATTEN
JM	GEBURTSJAHR DES STEUERPFLICHTIGEN
KAF	KENNZIFFER FUER ALTER DES EHEGATTEN

KAM	KENNZIFFER FUER ALTER DES STEUERPFLICHTIGEN
KBF	KENNZIFFER FUER GRAD DER ERWERBS-MINDERUNG BEI KOERPERBEHINDERTEM EHEGATTEN (GGFLS. KIND)
KBM	KENNZIFFER FUER GRAD DER ERWERBS-MINDERUNG BEI KOERPERBEHINDERTEM STEUERPFLICHTIGEN
KIF	KINDERFREIBETRAG (-BETRAEGE)
KST	KIRCHENSTEUERPFLICHT (KENNZIFFER)
KVB	KENNZIFFER FUER VERSORGUNGSBEZUEGE
KZ	KINDERZAHL
MF	GEBURTSMONAT DES EHEGATTEN
MM	GEBURTSMONAT DES STEUERPFLICHTIGEN
NR	MITGLIEDS-NUMMER
SA	UNBESCHRAENKT ABZUGSFAEHIGE SONDERAUSGABEN (EINSCHLIESSLICH AUSBILDUNGSKOSTEN)
SAB	BETRAG DER ABZUGSFAEHIGEN VORSORGEAUFWENDUNGEN
SAP	SONDERAUSGABEN-PAUSCHBETRAG BZW. PAUSCHBETRAG FUER SONDERAUSGABEN
SAS	SUMME DER ABZUGSFAEHIGEN SONDERAUSGABEN
SK	STEUERKLASSE, ANZUWENDENDER TARIF
SPE	AUSGABEN FUER STEUERBEGUENSTIGTE ZWECKE (SPENDEN)
STB	STEUERBELASTUNG
SVF	SOZIALVERSICHERUNGSBEITRAEGE DES EHEGATTEN
SVM	SOZIALVERSICHERUNGSBEITRAEGE DES STEUERPFLICHTIGEN

SVP	SUMME AUS SONDERAUSGABEN-PAUSCHBETRAG UND VORSORGEPAUSCHALE
UBF	FREIBETRAG (FREIBETRAEGE) WEGEN UNTERHALT VON PERSONEN
VB	VERSORGUNGSBEZUEGE, IM ARBEITSLOHN ENTHALTEN
VBF	VERSORGUNGSBEZUEGE DES EHEGATTEN
VBM	VERSORGUNGSBEZUEGE DES STEUERPFLICHTIGEN
VS	VORSORGEAUFWENDUNGEN (GESAMT)
VSA	VERSICHERUNGSBEITRAEGE (OHNE SOZIALVERSICHERUNGSBEITRAEGE)
VSP	VORSORGEPAUSCHALE
WKF	WERBUNGSKOSTEN DES EHEGATTEN
WKM	WERBUNGSKOSTEN DES STEUERPFLICHTIGEN
ZEB	ZUMUTBARE (EIGEN-) BELASTUNG
ZVE	ZU VERSTEUERNDES EINKOMMEN

Einleitung und Gang der Untersuchung

Bereits seit längerer Zeit ist die Diskussion in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unter anderem durch eine intensive Beschäftigung mit Fragen der Steuerpolitik, der Steuerplanung und der Prognose künftiger Steuerbelastungen gekennzeichnet.[1] Ein wesentliches Anliegen der Autoren ist es, Steuerbelastungen der Unternehmungen zu quantifizieren, um damit den Entscheidungsträgern der Unternehmenspolitik und Unternehmensplanung ein von rationalen Kriterien getragenes Instrumentarium zur Beurteilung alternativer Parameterkonstellationen zur Verfügung zu stellen.[2]
Es wäre jedoch zu eng gesehen, wollte man nur die mit der Realisierung betrieblicher Steuerpolitik befaßten Personen als Adressaten derartiger Untersuchungen ansehen.

---

1) Vgl. H. P. Bareis (1969), S. 13
Aus der umfangreichen Literatur zu diesen Themenkomplexen seien außer der genannten die Arbeiten folgender Verfasser herausgegriffen (- die zugehörigen Titel der Veröffentlichungen sind dem Literaturverzeichnis zu entnehmen -): Hoertlehner, A. (1966), Schmoelders, G. (1967), Wehmeyer, J. (1967), Borghoff, G. (1969B), Albach, H. (1970), Heigl, A. (1970), Jahrmarkt, M. (1970), Wöhe, G./G. John (1970), Haberstock, L. (1971), Melcher, G.-H. (1971), Schneeloch, D. (1972), Brenzke, D. (1974), Eisenach, M. (1974), Heigl, A./G.-H. Melcher (1974), Müller-Kröncke, G. A. (1974), Hilgers, W. (1975).

2) Vgl. G. Rose (1973), S. 27
Von den zahlreichen Arbeiten, die die steuerlichen Belastungen von Unternehmungen und von verschiedenen Unternehmensformen zum Gegenstand haben, seien genannt: Fischer, C. (1937), Baumgartner, F. (1945), Resch, L. (1950), Bühler, O. (1953), Dörnemann, C. (1956), Thier, W. (1958), Esser, J./H. C. M. Sturm (1962), Hansen, H.-E. (1966), Gugg, E. (1968), Rose, G. (1968A), Rose, G. (1968B), Mittelbach (1971), Rädler, A. J. (1971), Sander, A. (1971), von Wallis, H. (1971), Eggesiecker, F. (1972), Sander, A. (1972), Schneider, D. (1974), Rose, G. (1974), Brönner, H./H. P. Bareis (1974). Eine umfassende Übersicht über die bis 1973 erschienene Literatur gibt G. Rose (1973), S. 23-28 (Fußnoten 23 bis 42).

Es ist zu Recht darauf hingewiesen worden, daß die Ergebnisse von Modell-Untersuchungen sehr wohl auch den Gesetzgeber veranlassen können, in eine Prüfung einzutreten, ob die Resultate unter gesamtgesellschaftlichen und gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten wünschenswert und vertretbar sind.[1] Es erscheint unter diesem Aspekt nicht als verfehlt, in Steuerbelastungsvergleichen auch ein Hilfsmittel zur Beurteilung geltenden und künftigen Rechts zu sehen.

Die vorliegende Arbeit befaßt sich mit dem Problem, Änderungen der Steuerbelastungen zu quantifizieren, die infolge der Reform des Einkommensteuerrechts eingetreten sind.[2] "Die Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer ... ist die Haupteinnahmequelle der öffentlichen Haushalte. Ihre Reform bildet deshalb schon vom finanziellen Gewicht her einen der Schwerpunkte der Steuerreform. Da die Einkommensteuer (Lohnsteuer) darüber hinaus aber auch die Steuer ist, mit der fast jeder Bürger - insbesondere auch die breite Masse der Arbeitnehmer bei Durchsicht der Gehalts- und Lohnabzüge - ständig konfrontiert wird, steht sie als Reformobjekt zugleich im Mittelpunkt des öffentlichen Interesses."[3]

---

1) Vgl. G. A. Müller-Kröncke (1974), S. 75 f.

2) Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974 - BGBl. I S. 1769 -

3) Uelner, A. (1971), S. 1014
Vgl. zur Steuerreformdiskussion auch die von H. W. Kruse besorgte Dokumentation von Texten zur Steuerreform sowie die Arbeit von I. Muessener (1972). Gedanken zur Steuerreform aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind u.a. von E.-W. Lausberg (1972), H. Troeger (1971A, 1971B), H. Laux (1972), K. Friedländer (1972), H. Lottich (1973) geäußert worden.

Ein weiteres Anliegen der Untersuchung ist es, die aus dem Vergleich des bisherigen und des geltenden Einkommensteuerrechts resultierenden Aussagen über Belastungsänderungen durch die quantitative Analyse realer Besteuerungsfälle zu belegen.

Da der Verfasser die Möglichkeit hatte, eine größere Zahl von Handakten eines Lohnsteuerberatungsvereins für diese Zwecke auszuwerten, ergab sich die Aufgabenstellung der Arbeit dahingehend, die vergleichenden Untersuchungen der reform-ursächlichen Belastungsänderungen auf den Kreis von Steuerpflichtigen zu beschränken, die ausschließlich mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Besteuerung herangezogen werden. Dies kann auch damit gerechtfertigt werden, daß in den letzten Jahren Fragen der Arbeitnehmerbesteuerung zunehmend an wissenschaftlichem Interesse gewinnen.[1)]

---

1) Finden sich in den Jahren vor 1973 - am 26. Oktober 1973 hat die Bundesregierung den Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (BT-Drucksache 7/1470) beschlossen -, nur vereinzelt wissenschaftliche Veröffentlichungen zur Besteuerung von Arbeitnehmern bzw. Nichtunternehmern (vgl. z.B. R. Binder (1950), W. Boeck (1968), W. Flume (1972), J. Koerner (1970), J. H. Koether (1972), W. Krause (1971), H. Lindner (1972), G. Rüschen (1959), B. P. Spahn (1972), O. Stadelmeier (1973), W. Upmeier (1970)), so ist deren Zahl seitdem, insbesondere jedoch seit der Verkündung des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5.8.1974, stark angestiegen. Hierzu muß aus Platzgründen auf das Literaturverzeichnis verwiesen werden.

Die Analyse der einkommensteuerreformabhängigen Belastungsänderungen setzt voraus, den Begriff des Steuerbelastungsvergleichs und insbesondere den Begriffsteil "Steuerbelastung" inhaltlich zu bestimmen. Dazu gehören die Beschreibung und Beurteilung der Methoden der Feststellung von Steuerbelastungen ebenso wie die Abgrenzung des Begriffsumfangs hinsichtlich der einzubeziehenden belastenden Wirkungen der Besteuerung.

Daran schließt sich die Darstellung der für die Ermittlung der Steuerbelastung von Arbeitnehmern bedeutsamen Rechtsänderungen durch die Einkommensteuerreform an.

Zunächst ist das Augenmerk auf eine methodische Vorüberlegung zu richten, die zum Ziele hat, eine den später durchzuführenden Belastungsrechnungen adäquate Methode der Darstellung der zu vergleichenden Rechtsvorschriften zu finden. Dabei wird ein Mittelweg zwischen einer rein verbalen und einer streng formalisierten Beschreibung der gesetzlichen Bestimmungen in der Form sogenannter Algorithmen eingeschlagen. Diese sind als leicht verständliche Vorstufe zu den für die Durchführung der Belastungsrechnungen mit empirischen Fällen verwendeten Computer-Programme gedacht.

An eine Übersicht über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen" schließt sich dann eine Darstellung der Einflußgrößen des zu versteuernden Einkommens im einzelnen an. Es wird der Versuch unternommen, die Auswirkungen einzelner Rechtsänderungen - zumindest deren Wirkungstendenzen - aufzu-

zeigen, soweit dies isoliert möglich ist. Daran schliessen sich Ausführungen an, die einen Überblick über die möglichen Auswirkungen von Veränderungen der Eingangsgrößen aus den Sachverhalten auf das zu versteuernde Einkommen geben.

Als "Kernstück des Einkommensteuerrechts" wird zuweilen der Einkommensteuertarif bezeichnet.[1] Seine Veränderungen durch die Steuerreform werden gleichfalls dargestellt. Bei der vergleichenden Betrachtung der tariflichen Seite der Ermittlung der Steuerbelastung ist auch darauf einzugehen, daß ein unkritischer Vergleich lediglich des Tarifs in den beiden Rechtszuständen nur geringe Erkenntnis vermittelt, wenn man außer acht läßt, daß die Eingangsgrößen für den Tarif nicht mehr dieselben sind. Daher werden für einige Fallgestaltungen die Grenz- und Durchschnittsätze der tariflichen Steuerbelastung auf die vergleichbare Größe "Arbeitslohn" bezogen und verglichen.

Damit sind die Vorarbeiten zu den im folgenden Teil der Arbeit durchzuführenden Steuerbelastungsvergleichen an empirischen Fällen abgeschlossen.

Die Beschreibung des praktischen Teils sieht vor, darzulegen, wie und in welchem Umfang die empirischen Besteuerungsdaten gewonnen und aufbereitet worden sind. Sodann wird das Material beschrieben, wozu auch ein Vergleich mit den Ergebnissen der Berliner Lohnsteuerstatistik 1971 gehört.

---

1) Vgl. z.B. Herrmann-Heuer (1975), Anm. 2 zu § 32a EStG

Danach wird gezeigt, wie die unterschiedliche Festlegung von Bezugsgrößen den Umfang der relativen Steuerbelastung bestimmt. Für verschiedene Fallgruppen wird gezeigt, in welchen Größenordnungen sich die absolute und die auf die Steuerbelastung nach bisherigem Recht bezogene Veränderung der Steuerbelastung durch die Steuerreform bewegt, wobei auch die Unterschiede und Gemeinsamkeiten typischer Fallgruppen begutachtet werden. In einem Exkurs ist auf die sogeannte "Geschiedenenproblematik" einzugehen, die durch die im geltenden Einkommensteuerrecht vorgesehene Zuordnung von Kindern von nicht zusammenveranlagten Ehegatten zu nur einem Steuerpflichtigen entstanden ist. Ein besonders hervorzuhebendes Anliegen des praktischen Teils der Arbeit ist es, ein in Teil A. 5. entwickeltes Konzept auszuführen, das dazu dient, die Änderungen der Steuerbelastungen gegenüber dem bisherigen Recht nach den sie verursachenden Rechtsänderungen aufzuschlüsseln. Mit dieser Analyse soll gezeigt werden, mit welchen Teilen die Erhöhungen bzw. Verminderungen von Abzugsbeträgen sowie die veränderte Tarifgestaltung an der gesamten steuerlichen Mehr- oder Minderbelastung beteiligt sind.

A. Inhaltliche Abgrenzung des zu verwendenden Steuerbelastungsbegriffs

Die im Rahmen der Arbeit vorzunehmende Analyse der Veränderungen der steuerlichen Belastungen von Arbeitnehmern infolge der Steuerreform kann kürzer auch als Steuerbelastungsvergleich bezeichnet werden.
Mit der Einführung dieser Bezeichnung ist allerdings noch nichts gewonnen, solange nicht der Inhalt abgegrenzt ist, der dem Begriff für die Zwecke der vorzunehmenden Untersuchungen zuzuordnen ist. Aus wissenschaftstheoretischer Sicht ist von dem zu bildenden Begriff zu fordern, daß er zweckmäßig ist, d.h. er muß den vom Gegenstand und Untersuchungszweck gestellten Anforderungen genügen.[1] Weiterhin ist zu fordern, daß Begriffe der Realwissenschaften - und dazu ist die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teilgebiet der Betriebswirtschaft unstreitig zu rechnen - operational sind.[2] Letztlich muß jeder verwendete Begriff entweder direkt oder indirekt auf beobachtbare Tatbestände zurückführbar sein. Nur dadurch ist das empirische Postulat der faktischen Überprüfbarkeit realwissenschaftlicher Sätze zu erfüllen.[3] Außerdem soll die wissenschaftliche Terminologie in Anbetracht ihrer Funktion als Kom-

---

1) Vgl. J. Wild (1966), S. 43 ff.

2) Vgl. u.a. die Ausführungen von H. P. Bareis (1969), S. 149 ff., zur Konzeption der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als einer empirischen Wissenschaft

3) Gl. A. H. P. Bareis (1969), S. 149

munikationsmittel die Einheitlichkeit im Gebrauch der sprachlichen Ausdrücke für den angesprochenen Personenkreis zu wahren suchen.[1] Im Hinblick auf dieses Erfordernis erscheint es angezeigt, die Literatur, die sich im engeren oder weiteren Sinne mit Steuerbelastungsvergleichen beschäftigt, daraufhin zu untersuchen, welcher Inhalt dem Begriff bisher beigemessen wurde.
Falls im Schrifttum eine weitgehende Übereinstimmung bei der Begriffsabgrenzung gefunden werden kann, wird man nicht ohne überzeugende Gründe davon abweichen können.

---

1) Ausführlich hierzu N. Szyperski (1962)

1. Steuerbelastungsvergleiche im Schrifttum

Aprath versteht unter Steuerbelastungsvergleichen "vorwiegend rechenhaft durchzuführende Untersuchungen über die Auswirkungen der Besteuerung ('Steuerwirkungen') allgemein oder beschränkt auf bestimmte Bereiche der Besteuerung".[1] Er unterscheidet volkswirtschaftliche und einzelwirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche.[2] Bei beiden sind "Ausgangslage, Ziel und Verfahrenstechnik" unterschiedlich.[3] Zu den hier und im folgenden ausschließlich interessierenden einzelwirtschaftlichen ("betriebswirtschaftlichen") Steuerbelastungsvergleichen führt Aprath Beispiele an, worin auch hinsichtlich des Umfangs der einzubeziehenden Steuerarten unterschieden wird. Das Verfahren zur Ermittlung der Steuerbelastung ist dasselbe, "wie es das Finanzamt bei Durchführung der Veranlagung ... tun würde".[4]
Schulze-Brachmann teilt Steuerbelastungsvergleiche in solche im nationalen Raum und in internationale ein.[5] Die erste Gruppe enthält Globalvergleiche, die man in der Terminologie Apraths auch als finanzwissenschaftliche bezeichnen könnte, und Gruppenvergleiche, die sich unter anderem auf Problemkreise wie Steuerbelastung der

---

1) Aprath, W. (1960), Sp. 5118-5123
2) Er bezeichnet sie als "finanzwissenschaftliche" bzw. "betriebswirtschaftliche" Steuerbelastungsvergleiche.
3) Aprath, W. (1960), Sp. 5119
4) Aprath, W. (1960), Sp. 5123
5) Schulze-Brachmann, A. (1972), S. 980-983

verschiedenen Rechtsformen von Unternehmen und Steuerbelastung verschiedener Wirtschaftsgruppen beziehen.[1] "Die Vergleiche können Systeme einzelner Steuerarten oder von Steuergruppen, ihr Aufkommen, aber auch konkrete Einzelfälle betreffen."[2] Letztlich sei das Informationsinteresse, dem der Belastungsvergleich dienen soll, ausschlaggebend für den Umfang und das Verfahren. Koschmieder zufolge dienen Steuerbelastungsvergleiche dazu, "die steuerlichen Folgen bestimmter ökonomischer Alternativen aufzuzeigen und die steuerlich günstigste Entscheidung aufzufinden".[3] Entsprechend den vielen ökonomischen Handlungen gebe es auch "zahlreiche Möglichkeiten, Steuerbelastungsvergleiche durchzuführen". Die Schwierigkeiten der Durchführung sieht Koschmieder in der Heterogenität und den Interdependenzen der einzelnen Steuerarten.[4]

Ähnlich wie Schulze-Brachmann hebt auch Wöhe hervor, daß es für Art und Umfang von Steuerbelastungsvergleichen auf den Standpunkt des Vergleichenden ankomme.[5] Er untersucht die Problematik von Steuerbelastungsvergleichen anhand der Frage, "welche Rechtsform ... die steuerlich günstigste ist".[6] Nach Wöhe werden in einen Steuerbelastungsvergleich grundsätzlich nur laufende,

---

1) Schulze-Brachmann, A. (1972), S. 983
2) Schulze-Brachmann, A. (1972), S. 981
3) Koschmieder, D.-D., (1975)
4) Koschmieder, K.-D. (1975)
5) Wöhe, G. (1965), S. 1oo ff., sowie Wöhe, G. / G. John (197o), Kennzahl 2741
6) Wöhe, G. (1965), S. 1oo

d.h. periodisch wiederkehrende Steuern des Betriebes und seiner Eigentümer einbezogen. Zur Wahrung der Übersichtlichkeit der Vergleiche seien diejenigen Steuerarten nicht einzubeziehen, die die einzelnen Rechtsformen unterschiedlich belasten.[1] Wöhe hebt hervor, daß das Ergebnis von Steuerbelastungsvergleichen nicht verallgemeinert werden könne; Belastungsvergleiche gelten nur "für die besonderen Verhältnisse eines bestimmten Betriebes, zum andern darüber hinaus nur für einen bestimmten Zeitpunkt".[2]

Zur Methodik von Steuerbelastungsvergleichen stellt Gisbert die Forderung auf: "In jedem Fall bedürfen Steuerbelastungsvergleiche zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, gleichviel, ob sie rein praktischen Zwecken des Einzelfalls, wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnissen oder steuerpolitischen Zwecken dienen, einer genauen Durchrechnung."[3]

Schneider, der Steuerbelastungsvergleiche unter dem Gesichtspunkt des Vergleichs unterschiedlicher Steuerrechtszustände abhandelt, verlangt, daß "die Anpassung des einzelnen als Nachfrager wie als Anbieter von Gütern und Diensten in Rechnung" gestellt werden müsse.[4]

Unter diesem Aspekt haben Steuerbelastungsvergleiche (auch) die Aufgabe, die Steuerbelastung als Unterschied

---

1) Wöhe, G. (1965), S. 101; gl. A. H. P. Ries (1963) S. 23

2) Wöhe, G. (1965), S. 106

3) Gisbert, E. (1959), S. 161

4) Schneider, D. (1974), S. 38

zwischen der Zielverwirklichung vor Steueränderung und der Zielverwirklichung nach Steueränderung zu ermitteln, wobei vorausgesetzt wird, daß der Entscheidende seine Wirtschaftspläne an die Steueränderung angepaßt habe.[1)]

Aus den wenigen angeführten Begriffsdefinitionen aus dem Schrifttum geht bereits hervor, daß von einer einheitlichen oder zumindest mehrheitlich übereinstimmenden Anschauung über Inhalt und Umfang von Steuerbelastungsvergleichen nicht die Rede sein kann. Es ist vielmehr festzuhalten, daß die jeweilige Interessenlage des Vergleichenden im Einzelfall die unterschiedliche Ausgestaltung von Steuerbelastungsvergleichen erfordert.[2)]
Darüber hinaus werden von den Autoren, die sich mit Steuerbelastungsvergleichen befassen, - soweit ersichtlich - keine Gedanken dazu geäußert, welchen Inhalt sie dem Begriffsteil "Vergleich" zumessen.
Der Vergleich im betriebswirtschaftlichen Bereich hat seine Bedeutung als besonderer Ordnungsbegriff, also als Begriff relationaler Struktur.[3)] Seine Merkmale sind die Quasireihe (Form), die betriebswirtschaftlichen Sachverhalte (Inhalt) und die Beschreibung (Ziel). Die Quasireihe von Gegenständen des Untersuchungsfeldes wird durch das Zusammenwirken zweier zweistelliger Relationen gebildet, näm-

---

1) Schneider, D. (1974), S. 38
2) Gl. A. Schulze-Brachmann (1972), S. 98o
3) Die folgenden Ausführungen stützen sich auf die wissenschaftstheoretischen Ausführungen von W. Graurock (1975).

lich der Relation der Gleichstelligkeit und der Relation der Vorstelligkeit.[1] Damit sind topologische Bestimmungen gemeint, die die zu vergleichenden Gegenstände so ordnen, daß entweder zwei Gegenstände gleichgestellt sind oder der eine dem anderen vorangestellt ist oder umgekehrt. Auch für quantitative Vergleiche ist zu fordern, daß ihre (formale) Identität nachgewiesen werden kann. Diese Identität liegt vor, wenn und soweit Bezüge zur Quasireihe als Quelle der Haupterkenntnis bestehen. Die Definition des Vergleichs als Ordnungsprinzip unterscheidet sich von der Klassifikation sowie von der Typologie. Die Klassifikation ist für einen Vergleich weder nötig noch hinreichend; der Typologie fehlt die Möglichkeit der Quantifizierbarkeit, sie geht im Grad der Verallgemeinerung jedoch über den Vergleich hinaus. Als wissenschaftliches Sprachsystem hat der Vergleich eine syntaktische, eine semantische und eine pragmatische Dimension, die auch in dieser Reihenfolge aufeinander aufbauen.[2] Die genannten drei Dimensionen beeinflussen sich auch wechselseitig, insbesondere wirkt die Pragmatik auf Syntaktik und Semantik zurück.[3]

Das Grundmodell eines Vergleichs soll auf eine Abbildung auf ordinale oder kardinale Zahlen angelegt sein, daher sind rein sprachliche Vergleiche entbehrlich.[4]

---

1) Gegenstände in diesem Sinne sind Dinge, Eigenschaften oder Relationen. Vgl. W. Graurock (1975), S. 73

2) Vgl. W. Graurock (1975), S. 191

3) Graurock, W. (1975), S. 217

4) Graurock, W. (1975), S. 269

Beachtung verdient der Hinweis Graurocks, daß ein Vergleich in einer künstlichen Sprache, z.B. einer Programmiersprache oder einem Logikkalkül, aufgebaut und durchgeführt werden kann. Als Vorteil ist anzusehen, daß damit die in der natürlichen Sprache vorhandenen Mehrdeutigkeiten beziehungsweise Dehnbarkeiten sprachlicher Ausdrücke abgebaut werden können.[1)]

---

1) Graurock, W. (1975), S. 11

2. Anforderungen an den Begriff der Steuerbelastung

Wenn man den Ausdruck "Steuerbelastung" als Definiendum nimmt, kann man analytisch nach einem anderen sprachlichen Ausdruck suchen, der auf den Inhalt des zu definierenden Begriffs hinweist (Definiens), so daß die Äquivalenzbeziehung erfüllt ist:

Definiendum $=_{DF}$ Definiens (DF = definitionsgleich)[1)]

Je nach der zugrundeliegenden Fragestellung sind unterschiedliche Definitionen und damit verschiedene Begriffsinhalte das Ergebnis der Überlegungen. Weiterhin steht ein Begriff nicht isoliert da, sondern ist immer Glied eines Begriffssystems. Daraus erwächst die Notwendigkeit, bei der Beurteilung eines Begriffs sowohl die angrenzenden und korrespondierenden Begriffe als auch die in dem Begriff verwendeten Unterbegriffe genau zu untersuchen.[2)] Einige beispielhafte Definitionen mögen genügen, um die Vielfalt möglicher Begriffsabgrenzungen zu zeigen.[3)]

a) Steuerbelastung ist die Belastung eines Steuerpflichtigen durch die Besteuerung. Die Belastung wird hervorgerufen durch die in den Steuergesetzen auferlegten Pflichten, nämlich in erster Linie die Zahlungspflicht und daneben die Hilfs- und Mitwirkungspflich-

---

1) Vgl. W. Stählin (1973), S. 12 f.

2) Vgl. u.a. die Ausführungen über die Explikation von Begriffen bei R. Carnap / W. Stegmüller (1959), S. 12 ff.

3) Es sei nochmals angemerkt, daß von gesamtwirtschaftlichen Bezügen abgesehen wird.

ten.[1] Die Belastung ist zu messen durch die Bewertung der für die Erfüllung der Pflichten verbrauchten Güter und Dienste.

b) Steuerbelastung ist die Belastung eines Rechtssubjekts mit Steuern. Das Maß für die Belastung ist die Summe aus den persönlich zu entrichtenden Steuern und den in den Preisen versteckt enthaltenen Steuern.[2]

c) Steuerbelastung ist "die Inanspruchnahme der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Zwangsbeiträge an ein öffentliches Gemeinwesen".[3]

d) Steuerbelastung ist das Produkt aus Steuersatz und Bemessungsgrundlage.[4] Zu dieser ausschließlich auf den quantitativen Teil des Begriffs abgestellten Definition müßte ergänzt werden, daß der Zeitpunkt, in dem die Belastung eintritt, durch die Steuerzahlungstermine bestimmt wird.[5]

e) Steuerbelastung ist das "Verhältnis zwischen dem durch Steuern und steuerähnliche Abgaben von der öffentlichen Hand in Anspruch genommenen Betrag und dem Gesamteinkommen" des Wirtschaftssubjekts.[6]

---

1) Vgl. z.B. §§ 16o ff. AO; Zu den Pflichten des Arbeitgebers als "Hilfsfiskus" (§§ 38 ff. EStG) vgl. z.B. G. Rüschen (1959) - Lohnsteuer und Lohnpfändung als Belastung des Betriebes -

2) Vgl. G. Schmölders (197oA), S. 59; ähnlich auch D. Schneider (1974), S. 21

3) Bräuer, K. (1926), S. 1o87

4) Vgl. z.B. D. Schneeloch (1972), S. 13; A. Heigl / G.-H. Melcher (1974), S. 72

5) Vgl. z.B. M. Eisenach (1974), S. 26; G. A. Müller-Kröncke (1974), S. 119 ff.

6) M. Kobler (1954), S. 79

Als Ergebnis dieser kurzen Aufzählung von Definitionsbeispielen lassen sich drei Forderungen aufstellen, denen Definitionen des Begriffs "Steuerbelastung" - im Rahmen einer mikroökonomischen Untersuchung - genügen sollten.

1. Es ist anzugeben, wer oder was durch Steuern belastet ist. Es kommen natürliche Personen, juristische Personen, im steuerlichen Sinne rechtsfähige Zusammenschlüsse natürlicher und/oder juristischer Personen sowie auch die von diesen Personen verwirklichten wirtschaftlichen und/oder rechtlichen Merkmale, an die die Besteuerung anknüpft, in Betracht.
2. Es ist anzugeben, worin die Belastung besteht, entweder indem man die Gegenstände (erschöpfend) aufzählt oder indem man die Merkmale angibt, die den durch die Definition zu kennzeichnenden Gegenständen zukommen (sollen).
3. Es ist anzugeben, welche Meßvorgänge zur Feststellung der Mengeneigenschaft der Steuerbelastung führen. Diese dritte Forderung strebt an, die Steuerbelastung als quantitativen Begriff zu verwenden.[1)]

Es ist ohne weiteres einsichtig, daß das Postulat der Meßbarkeit der Steuerbelastung auf die Abgrenzung des Begriffsteils "Belastung" zurückwirkt.[2)]

---

1) Dadurch wird eine Ordnung der Begriffsgegenstände erreicht, die der Struktur der Zahlenmenge entspricht. Vgl. hierzu J. Wild (1966), S. 47-49 (klassifikatorische, komparative und quantitative Begriffe); zum Meßproblem vgl. N. Szyperski (1962), S. 54-83; H. Kloidt (1964)

2) Da die in den Preisen enthaltene ("marktbestimmte") Steuer nicht quantifizierbar ist, wird sie in Steuerbelastungsrechnungen nicht berücksichtigt. Vgl. D. Schneider (1974), S. 25 f.

Aus diesem Grunde sei zunächst darauf eingegangen, mit Hilfe welcher Methoden Steuerbelastungen festgestellt und quantifiziert werden können.

3. Methoden zur Feststellung von Steuerbelastungen

Die in Theorie und Praxis verwendeten Methoden zur Feststellung von Steuerbelastungen können im wesentlichen den folgenden fünf Gruppen zugeordnet werden:

- Steuerrechtsnormendarstellung, Ermittlung durchschnittlicher Steuerlasten, Anwendung von Faustregeln, kasuistische Veranlagungssimulation und Teilsteuerrechnung.[1)]

Unter einer Steuerrechtsnormendarstellung versteht man ein Rechtsgutachten, das die steuerrechtlichen Aspekte von Entscheidungsalternativen mehr oder weniger eingehend erörtert und vergleicht.[2)] Man wird Rose zustimmen können, wenn er die bloße Steuerrechtsnormendarstellung nur als einen Zwischenschritt, noch nicht als eigentliche Belastungsrechnung bezeichnet.[3)]

Durchschnittliche Steuerlasten (Kennzahlen) werden durch statistische Erhebungen gewonnen, in Zusammenstellungen der Finanzbehörden verwendet (Richtsatzsammlungen) oder auch von Wirtschaftsverbänden und anderen Institutionen veröffentlicht. Als Steuerbelastung ergibt sich nach diesem Verfahren das Produkt aus der Kennzahl und der dazugehörenden Bemessungsgrundlage, die jedoch nicht mit der dazugehörenden Bemessungsgrundlage im Sinne der Steuer-

---

1) Diese Einteilung verwendet G. Rose (1973), S. 38 ff.

2) Zu Steuerrechtsnormendarstellungen in der Literatur vgl. G. Rose (1973), S. 39, Fußnote 73 mit Nachweisen

3) G. Rose (1973), S. 54

gesetze verwechselt werden darf.[1]

Als Nachteile nennt Rose:[2]

Wegen der starken Streuung der zu durchschnittlichen Kennzahlen verdichteten individuellen Belastungsquoten ist ihr Orientierungswert gering.

Die Kennzahlen sind nicht gegenwartsnah, da ihre Ermittlung anhand der Ergebnisse länger zurückliegender Perioden erfolgt.

Die betriebsindividuellen Verhältnisse des Anwenders sind nicht in den Kennzahlen eingefangen.

Die Kennzahlen sind nicht geeignet, die Wirkung der Variation einzelner betriebswirtschaftlicher Größen auf die Gesamtbelastung anzugeben.

Nach Rose ergeben sich Faustregeln, die in der Praxis verbreitet seien, aus "unreflektierten Beobachtungen", Vermutungen oder Erfahrungen.[3] Ihre Prämissen sind oft nicht empirisch gesichert, sie erlauben daher keine exakte Quantifizierung.

Die Methode der kasuistischen Veranlagungssimulation besteht darin, "daß die steuerlichen Veranlagungen, wie sie bei Realisierung der verschiedenen Entscheidungsalternativen durchgeführt würden, simuliert werden".[4] Die Belastungen durch die einzelnen Steuerarten werden errech-

---

1) Beispielhaft sei auf die Untersuchungen von G. Schmölders (1967), H. Albach (1970) und A. Heigl (1974) verwiesen.

2) Rose, G. (1973), S. 44 ff.

3) Rose, G. (1973), S. 46

4) Rose, G. (1973), S. 47

net, die Summe ist gleich der Steuerbelastung durch die jeweilige Entscheidungsalternative. Rose weist an einem Beispiel nach, daß diese "kasuistische" Methode "exakte und für den konkreten Fall zutreffende Resultate" ergibt.[1] Als ihre Nachteile stellt er heraus:
Die Methode ist umständlich.[2] Das Resultat besteht nur aus einer Aneinanderreihung von Steuerartenlasten, die keinen Bezug zu ökonomischen Größen haben. Ihre betriebswirtschaftliche Aussagekraft ist daher gering.
In Abkehr von der steuerartenbezogenen Errechnung der Belastung aufgrund steuerrechtlicher Bemessungsgrundlagen bezieht Rose in der von ihm entwickelten Teilsteuerrechnung die Steuerbelastung auf betriebswirtschaftliche Teilgrößen.[3] Das Verfahren erfolgt in drei Stufen:[4]

1. Die juristischen Bemessungsgrundlagen sind unter betriebswirtschaftlichen Aspekten in Bemessungsgrundlagen t e i l e zu zerlegen.
2. Es sind Grundgleichungen zu bilden, die die mathematischen Bezüge zwischen den aus den gesetzlichen Tarifen zu entnehmenden Steuerfaktoren und den Bemessungsgrundlagenteilen bilden.
3. Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Interdependenzen wird für die betreffende Unternehmungsform eine Gesamtbelastungsformel gebildet.

---

1) Rose, G. (1973), S. 52

2) Aufgrund ihrer Kompliziertheit berge die Methode auch die Gefahr der Ungenauigkeit in sich. Vgl. M. Eisenach (1974), S. 134 sowie D. Dziadkowski (1972), S. 884. Ein schlüssiger Nachweis dieser Behauptung steht jedoch - soweit ersichtlich - noch aus.

3) Rose, G. (1968A) sowie ders. (1968B),(1971),(1973),(1974)

4) Rose, G. (1973), S. 58 f.

In der Gesamtbelastungsgleichung (Ziff. 3.) sind nur noch Produkte aus den multiplen Steuerfaktoren (entwickelt aus Ziff. 2.) und den Bemessungsgrundlagenteilen (Ziff. 1.) enthalten.

Unter Teilsteuer ist "die aus der Kombination von Steuerarten resultierende Be- oder Entlastung einer in juristischen Bemessungsgrundlagen enthaltenen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten abgegrenzten Teilgröße" zu verstehen.[1] Ihre Elemente sind der aus dem Multifaktor entwickelte Teilsteuersatz und der Bemessungsgrundlagenteil.[2]

Die von Rose entwickelte Teilsteuerrechnung ist von einer Reihe von Autoren für wissenschaftliche Zwecke eingesetzt worden.[3]

---

1) Rose, G. (1973), S. 63

2) Rose, G. (1973), S. 63

3) Vgl. z.B. die Arbeiten von H. Bitz (1972), G. Borghoff (1969), D. Dziadkowski (1972), F. Eggesiecker (1972), M. Eisenach (1974), E. Gelbert (1970), R. Hoefer (1969), A. Sander (1972).

4. Gegenüberstellung von Teilsteuerrechnung und Veranlagungssimulation

An einem vereinfachten Beispiel sollen die unterschiedlichen Ansätze der Teilsteuerrechnung und der Veranlagungssimulation veranschaulicht werden.[1)]

Seien B1, B2 Bemessungsgrundlagenteile der Steuerarten 1 und 2. Seien S1 und S2 die zugehörigen Steuersätze sowie T1 und T2 die entsprechenden Steuerbelastungen. Sei T1 von der Bemessungsgrundlage von T2 abzugsfähig. Es gelte:

$$T1 = S1B1$$
$$T2 = S2(B2 - T1)$$
$$T = T1 + T2$$ 2)

Dann ergeben sich die Entwicklungen für die Teilsteuerrechnung (a) und die Veranlagungssimulation (b) wie folgt:

(a)

$$T = S1B1 + S2(B2 - S1B1)$$
$$= S1B1 + S2B2 - S2S1B1$$
$$= (S1 - S2S1)B1 + S2B2$$

$$F1 \underset{def}{=} S1 - S2S1$$

$$F2 \underset{def}{=} S2$$

$$T = F1B1 + F2B2$$

(b)

wie oben

$$T = T1 + T2$$

Sei D eine Erhöhung von B1 und sei DT die dadurch eintretende Veränderung von T. Dann folgen:

(a)

$$DT = F1D$$

(b)

$$T1' = S1(B1 + D)$$
$$T2' = S2(B2 - T1')$$
$$T' = T1' + T2'$$

$$DT = T' - T$$

---

1) Rose, G. (1973), S. 118-120

2) Die von Rose verwendeten weiteren Symbole tragen in diesem Zusammenhang zum Verständnis nichts bei und sindder Übersichtlichkeit wegen weggelassen worden.

Es läßt sich leicht nachweisen, daß die Größe DT in beiden Fällen gleich ist; dazu sei der Ausdruck DT = T' - T in die Form DT = F1D überführt:

$$
\begin{aligned}
DT1 &= T1' - T \\
&= S1(B1 + D) - S1B1 \\
&= S1D \\
DT2 &= T2' - T2 \\
&= S2(B2 - T1') - S2(B2 - T1) \\
&= -S2(T1' - T1) \\
&= -S2(\ DT1\ ) \\
&= -S2(\ S1D\ ) \\
DT &= DT1 + DT2 \\
&= (S1 - S2S1)D \\
DT &= F1\ D \\
&\text{==========}
\end{aligned}
$$

Ein unbestreitbarer Vorzug der Teilsteuerrechnung liegt im Hinblick auf den Rechenzweck - nämlich die gesamte Veränderung der Steuerbelastung T in Abhängigkeit von der Änderung des Bemessungsgrundlagenteils (im Beispiel B1) unmittelbar durch einfache Multiplikation mit dem Multifaktor (im Beispiel F1) anzugeben - darin, daß in der Gesamtgleichung (im Beispiel T = F1B1 + F2B2) die Bemessungsgrundlagenteile noch enthalten sind.
Dieser Vorzug verliert jedoch an Gewicht, je komplizierter die Vorschriften sind, die man zu Teilsteuersätzen verarbeiten möchte. Es sei in diesem Zusammenhang nur auf die Schwierigkeit verwiesen, den progressiven Einkommensteuertarif in die Teilsteuerrechnung einzubeziehen.[1)]

---

1) Vgl. z.B. A. Sander (1972), S. 41-63 (!); E. Gelbert (1970). Die Schwierigkeit besteht darin, daß der Multifaktor dann nicht mehr nur Faktor ist, sondern selbst eine Funktion der Bemessungsgrundlage darstellt. Die Teilsteuersätze bedürfen dann einer individuellen Berechnung (vgl. Rose, G. (1973), S. 229), oder sie müssen tabelliert werden. Für einige Steuersätze hat Rose, a.a.O., S. 251 ff., Tabellen vorgelegt.
Der Vereinfachungseffekt der Teilsteuerrechnung wird hierdurch nach Einschätzung des Verfassers weitgehend illusorisch.

Die Teilsteuerrechnung kann wie auch die Veranlagungssimulation als Abbildung der in den Steuerrechtsnormen (verbal) enthaltenen Regeln aufgefaßt werden.
Die Regeln geben an, wie aus den zahlreichen Eingangsinformationen (Sachverhaltsmerkmalen, Bemessungsgrundlagenteilen) wenige Ausgangsinformationen (Steuerbeträge) zu gewinnen sind.[1)]
Es sei angemerkt, daß die Feststellung steuerlicher Sachverhalte eine den eigentlichen Berechnungen vorgelagerte Verfahrensstufe ist, die von erheblicher Wichtigkeit ist.[2)] Es handelt sich dabei um einen Prozeß, bei dem Aussagen des empirischen Sprachspiels (Betriebswirtschaft) und des nichtempirischen Sprachspiels (Steuerrecht) zu verknüpfen sind.[3)] Hierauf wird in Abschnitt A 7.2. noch einzugehen sein.
Die Abbildung des materiellen Verfahrens erfolgt in der Form rechenbarer Anweisungen. Hierbei hat das Verfahren der Veranlagungssimulation den Vorteil, daß die ursprüngliche Gestalt und Struktur der gesetzlichen Vorschriften weitgehend erhalten bleiben.[4)] Bei den zu Teilsteuersätzen aggregierten Vorschriften ist dies nicht möglich.

---

1) Vgl. A. Xingas (1972), S. 141

2) Auch Rose sieht hierin den "wichtigsten Verfahrensschritt". Rose, G. (1973), S. 79

3) vgl. hierzu H. P. Bareis (1969), insbes. S. 40 ff.

4) Als Idealfall wäre es zu bezeichnen, wenn das formelle Verfahren dem materiellen so nachgebildet werden könnte, daß eine Rückübersetzung in die Sprache des Gesetzes ohne Schwierigkeit möglich ist. Immerhin sind bereits Ansätze des Steuergesetzgebers zu erkennen, die Rechtsnormen so zu formulieren, daß eine eindeutige Übertragung in rechenbare Vorschriften erleichtert wird. Vgl. z.B. § 32a Abs. 3 EStG 1975 - Ausführung von Rechenschritten -.

Da in beiden Verfahren gerechnet werden muß, stellt sich auch die Frage, welcher Hilfsmittel man sich für die Ausführung der Berechnungen bedient. Für die vorliegende Untersuchung kam wegen der Absicht, eine Vielzahl von Steuerfällen zu analysieren, der Einsatz einer Datenverarbeitungsanlage in Betracht.[1] Da nun die Anwendung der Datenverarbeitungsanlage ebenfalls die Abbildung von (vorformulierten) Rechen-Anweisungen in die Form maschinenverständlicher Programme erfordert, ergibt sich als Gebot der Verfahrensökonomie, die Anzahl der notwendigen Abbildungsschritte gering zu halten. Auch aus diesem Grunde wurde dem Verfahren der Veranlagungssimulation der Vorzug gegeben, da es allein ermöglicht, ohne weitere zwischenzuschaltende Umformungsoperationen die gesetzlichen Vorschriften zur Grundlage von Computer-Programmen zu machen.[2] Eine Datenverarbeitungsanlage ist für diese Zwecke auch geeignet, weil die Subsumtion steuerlicher Sachverhalte unter die Rechtsnormen zum großen Teil in einfachen arithmetischen oder vergleichenden Operationen besteht.[3]

---

1) Es wurde die Rechenanlage IBM 1130 des Institutes für angewandte Statistik der Freien Universität Berlin benutzt.

2) Die Programmierung erfolgte in der Programmiersprache FORTRAN. Sämtliche erforderlichen Quellenprogramme wurden vom Verfasser selbst erstellt.

3) Der Verfasser teilt nicht die Auffassung, daß das Verfahren so unkompliziert sein müsse, "daß der Rechenaufwand ... eine manuelle Durchführung nicht unmöglich macht". (D. Brenzke (1974), S. 10). Eine ausdrückliche oder stillschweigende Beschränkung auf Bleistift und Papier als Hilfsmittel wird als nicht mehr zeitgemäß angesehen.

5. Belastungsvergleich bei Änderung des Rechtszustandes

Die bisher im Schrifttum vorgenommenen Steuerbelastungsvergleiche befaßten sich vornehmlich mit der Aufgabe, Steuerbelastungsänderungen festzustellen, die sich ergeben, wenn "ein steuerbegründender Sachverhalt anders gestaltet wird".[1] Für die Untersuchung der Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die Steuerbelastung ist die Blickrichtung eine andere. Hier ist zu prüfen, welche Auswirkungen auf die Höhe der Steuerbelastung durch die Anwendung geänderter rechtlicher Vorschriften auf einen gegebenen Sachverhalt eintreten. Da sowohl nach bisherigem als auch nach geltendem Recht die Ermittlung der Steuerlast stufenweise erfolgt, indem der Reihe nach die Einkünfte, das Einkommen, der zu versteuernde Einkommensbetrag und endlich die tarifliche Steuer errechnet werden, liegt es nahe, auch die durch die Rechtsänderung insgesamt eingetretene Belastungsänderung hinsichtlich der den einzelnen Stufen zuzuordnenden Belastungsänderungen aufzugliedern.

Im folgenden soll daher gezeigt werden, welche Überlegungen einer Untersuchung zugrunde zu legen sind, die den Anteil der einzelnen Rechtsänderungen am Zustandekommen der gesamten Belastungsänderung abgrenzen kann.

---

1) Rose, G. (1973), S. 55

Die Änderung der Steuerbelastung (D) ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Steuerbelastungen (T), die sich bei gleichen Sachverhaltsmerkmalen durch Anwendung der zu vergleichenden Rechtsvorschriften ergeben:

(1) $D = T_a - T_n$ mit a = Index für bisheriges Recht
n = Index für geltendes Recht

Die jeweilige Steuerbelastung (T) ergibt sich als Produkt des anzuwendenden Steuersatzes (t) und der Bemessungsgrundlage (B).

(2) $D = t_a B_a - t_n B_n$

Dabei sei der Einfachheit halber zunächst vernachlässigt, daß der jeweilige Steuersatz (t) auch von der Größe B abhängig ist. Die gesamte Änderung der Steuerbelastung kann man zerlegen in einen Teil, der auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zurückzuführen ist, und in einen Teil, der auf den verschiedenen Tarifvorschriften beruht.

(3) $D = D_B + D_T$

Für D_B gilt

(4) $D_B = t_a B_a - t_a B_n$

Es ergibt sich danach für D_T

(4a) $D_T = t_a B_n - t_n B_n$

Die Gesamtgröße D bleibt unverändert, wenn man die Teilgröße D_B nach dem geltenden Tarif entwickelt:

(5) $D_B = t_n B_a - t_n B_n$

(5a) $D_T = t_a B_a - t_n B_a$

Es ist aus den Gleichungen (4a), (5a) zu ersehen, daß der tarifliche Teil der Belastungsänderung (D_T) entsprechend entweder nach der bisherigen oder nach der geltenden Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist.

Im folgenden wird für die Entwicklung des Belastungsvergleichs das Gleichungspaar (4), (4a) verwendet.

Wenn man nun die Bemessungsgrundlage B_a in Bemessungsgrundlagenteile zerlegt, kann man dafür schreiben

(6) $B_a = B_{1,a} + B_{2,a} + \dots + B_{m,a}$

Die Bemessungsgrundlagenteile ergeben sich durch die Anwendung der Rechtsvorschriften auf Sachverhaltsmerkmale und/oder Bemessungsgrundlagenteile. Dabei soll vereinbart sein, daß Bemessungsgrundlagenteile mit einem Index k ($k \leq m$) nicht von Bemessungsgrundlagenteilen mit einem Index l ($l > k$) beeinflußt werden. Die Ermittlung eines Bemessungsgrundlagenteils $B_{i,a}$ nach der zugehörigen Vorschrift des geltenden Rechts führt zu einer Veränderung von B_a, die mit $d_i B_a$ bezeichnet sei.

(7) $d_i B_a = B_a - (B_{1,a} + B_{2,a} + \dots + B_{i,n} + B_{i+1,a} + \dots B_{m,a} + R_i)$

In dieser Gleichung (7) steht R_i für die Summe der Folgeänderungen, die auf die Bemessungsgrundlagenteile $B_{j,a}$ ($j > i$) wirken.

Bei fortlaufender Ersetzung jeweils eines Parameters durch den entsprechenden nach geltendem Recht ergibt sich

$$(8) \quad d_i B_a = mB_a - ((m-1)B_a + B_n + R_i$$

Diese Gleichung sei vereinfacht in der Form geschrieben

$$(8a) \quad dB_a = B_a - B_n - R$$

Bis auf die Größe R gibt die Gleichung den Unterschied zwischen den Bemessungsgrundlagen B_a und B_n wieder.
Die Größe R kann je nach der Fallgestaltung unterschiedlich hohe Werte annehmen. Die am häufigsten zu beobachtende Folgewirkung betrifft die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung, die den Betrag der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art beeinflußt. Die betragsmäßige Auswirkung dieser Folgewirkung ist im allgemeinen jedoch gering.
Man kann daher davon ausgehen, daß die Summe der Auswirkungen einzelner Parameteränderungen in guter Näherung mit dem Unterschiedsbetrag zwischen den Bemessungsgrundlagen nach bisherigem und nach geltendem Recht übereinstimmt.
Dasselbe gilt grundsätzlich auch für die durch die Parameteränderungen hervorgerufenen Auswirkungen auf den Betrag der Differenz der Steuerbelastungen.
Hierbei sind allerdings Fehlerquellen zu beachten, die sich stärker auswirken.
Zum einen ist infolge des Tarifaufbaus nach Tabelleneingangsstufen eine Verzerrung möglich, die relativ umso größer ist, je niedriger die Veränderung der Bemessungsgrundlage durch die Variation eines einzelnen Parameters ausfällt.
Betragsmäßig noch deutlicher ist die Verzerrung der Ergebnisse in den Umgebungen der großen Tarifsprünge bzw. Tarifunstetigkeiten, wie sie etwa beim Übergang vom Nulltarif

zum Proportionaltarif oder (etwas schwächer) im Übergangsbereich zur Ergänzungsabgabe oder zum Stabilitätszuschlag auftreten. Im geltenden Tarif findet sich ein auffallender Sprung des Steuersatzes beim Übergang vom Proportionaltarif (22 v.H.) zum progressiven Tarif (rd. 32 v.H.).
In diesen Fällen wächst der Fehler mit der Höhe der Änderung der Bemessungsgrundlage.
Um dies zu verdeutlichen, sei Gleichung (4) dahingehend erweitert, daß der anzuwendende Tarif als Funktion der Bemessungsgrundlage dargestellt wird.

(9) $D_B = t_a(B_a)B_a - t_a(B_n)B_n$

Es sei weiter angenommen, daß die Bemessungsgrundlagen B_a, B_n nur aus je zwei Bemessungsgrundlagenteilen bestehen - z.B. Gesamtbetrag der Einkünfte und Abzugsbeträge -.

(10a) $B_a = B_{1,a} + B_{2,a}$

(10b) $B_n = B_{1,n} + B_{2,n}$

Bei schrittweiser Ersetzung der Parameter erhält man - unter Vernachlässigung einer etwaigen Folgewirkung von B_1 auf B_2 -

(11a) $d_1B_a = B_a - (B_{1,n} + B_{2,a}) = B_{1,a} - B_{1,n}$

(11b) $d_2B_a = B_a - (B_{1,a} + B_{2,n}) = B_{2,a} - B_{2,n}$

Die Addition der Gleichungen (11a) und (11b) führt zu

(11c) $dB_a = B_a - B_n$

Es seien r_i beliebige (nichtnegative) Steuersätze:

(12a) $t_a(B_a) = r_1$

(12b) $t_a(B_n) = r_2$

(12c) $t_a(B_{1,n} + B_{2,a}) = r_3$

(12d) $t_a(B_{1,a} + B_{2,n}) = r_4$

Aus den Gleichungen (11a) bis (11c) in Verbindung mit den Gleichungen (12a) bis (12d) ergibt sich

(13) $r_3 d_1 B_a + r_4 d_2 B_a = r_1 B_a - r_2 B_n$

Man kann sich leicht überzeugen, daß die Gleichung (13) nur dann eindeutig erfüllt werden kann, wenn die Nebenbedingung

(13a) $r_1 = r_2 = r_3 = r_4 = r$ gilt.

Anderenfalls existieren zahlreiche unbestimmte Lösungen. Unter der Bedingung, daß die Steuersätze r_i nicht voneinander verschieden sind, erhält man aus (13) und (13a)

(13b) $r(d_1 B_a + d_2 B_n) = rdB = r(B_a - B_n)$

Nach Division durch r ergibt sich dann wieder Gleichung (11c). Es ist also zusammenfassend festzustellen, daß für den Fall bemessungsgrundlagenabhängiger Steuersätze, wie sie stets im Progressionsbereich des Einkommensteuertarifs auftreten, die partielle Ersetzung der Bemessungsgrundlagen nach bisherigem Recht durch die des geltenden Rechts nur näherungsweise die Anteile der einzelnen Rechtsänderungen an der gesamten Änderung der Steuerbelastung angeben kann. Fehlerquellen liegen sowohl in der Abhängigkeit der Bemessungsgrundlagenteile voneinander als auch in dem Aufbau des Steuertarifs. Die tariflichen Faktoren sind der progressive Aufbau des Einkommensteuertarifs sowie die Bestimmungen über Rundungen der Eingangs- und Ausgangsgrößen bei der Anwendung der Tarifvorschriften.

6. Einzubeziehende Steuerarten, Steuervergünstigungen und Subventionen

Der Personenkreis, dessen Steuerbelastungen verglichen werden sollen, wird aufgrund des verfügbaren Datenmaterials in der Weise abgegrenzt, daß nur solche der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) unterliegenden Personen in Betracht kommen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Ziff. 4 EStG) erzielen. Sofern die bezeichneten Steuerpflichtigen noch mit weiteren Einkünften zur Besteuerung herangezogen werden (müßten), bleiben diese außer Ansatz, da hierzu keine Feststellungen getroffen worden sind.
Der Umfang der in die Untersuchung einzubeziehenden Steuerarten ist damit (zum Teil) vorgegeben, insofern nämlich nur wenige Steuerarten als persönliche Steuern vom Einkommen in Frage kommen, und zwar
Lohnsteuer bzw. Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag und Kirchensteuer.[1)]
Im geltenden Recht werden Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag nicht mehr erhoben.

---

1) Als Rechtsgrundlagen nach bisherigem Recht werden herangezogen: EStG 1974, EStDV 1974, LStDV 1971 sowie JAV 1971; ErgAbgG, StabZG.
Geltendes Recht: EStG 1975, EStDV 1975, LStDV 1975.

Die Tatsache, daß die in § 32 EStG 1974 enthaltene Regelung, wonach zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer Kinderfreibeträge vom Einkommen abgezogen werden konnten, im geltenden Recht nicht mehr enthalten ist, sondern durch die Neuregelung eines Kindergeldes vom ersten Kinde an (§ 1o BKGG) ersetzt worden ist, legt die Frage nahe, ob Steuerbelastungsvergleiche sich auf Steuern im rechtlichen Sinne zu beschränken haben. Bejahendenfalls hätte das zur Folge, daß die Reform des Familienlastenausgleichs nicht in die Untersuchung einzubeziehen wäre.[1] In § 1 AO werden Steuern als Geldleistungen definiert, die "von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften" auferlegt werden. Es ist nun bereits seit langem in Rechtsprechung[2] und Schrifttum[3] anerkannt, daß im modernen Industriestaat steuerliche Regelungen auch, in manchen Fällen vorwiegend, außerfiskalische, z.B. wirtschaftspolitische, sozialpolitische, kulturpolitische, wissenschaftliche Ziele verfolgen können.[4]

---

1) A.A. Bundesministerium der Finanzen (1974), S. 7: "In Belastungsvergleiche ist deshalb außer der Steuer immer auch das Kindergeld einzubeziehen."

2) Vgl. z.B. BVerfG-Beschluß v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54 -, In: Weber-Fas, R. (1971), Bd. I, S. 6o;
BVerfG-Urteil v. 22.5.1963 - 1 BvR 78/56 -, a.a.O., S. 442 f.;
BVerfG-Rechtsgutachten v. 16.6.1954 - 1 PBvV 2/52 -, a.a.O., S. 588

3) Vgl. z.B. Eheberg (1926), S. 1o46-1o82; W. Gerloff (1948), S. 149; G. Schmölders (197oB), S. 348 ff.

4) Vgl. z.B. den Bericht der Einkommensteuerkommission (1963), S. 32

Dem trägt der Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974) Rechnung, indem er der bisherigen Legaldefinition den Halbsatz anfügt: "die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein".[1] Ob der Gesetzgeber diese "Nebenzwecke" unmittelbar über die Steuer (Einnahmenseite) berücksichtigt, oder ob er den Weg über die Subvention (Ausgabenseite) beschreitet, ist letzten Endes eine politische Entscheidung.[2] Insbesondere bei den subventiven Steuervergünstigungen wird das Steuerrecht als Eingriffsrecht mit den Zielen des Leistungsverwaltungsrechts verknüpft.[3] Bei den - terminologisch von den Steuervergünstigungen abzugrenzenden - Steuererleichterungen, die nach der Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes auf die entstandene Steuerschuld einwirken, ist die sachliche und verfahrensmäßige Bindung an die Steuerarten, bei denen sie abzusetzen sind, gleichfalls noch eng genug, um sie in Belastungsrechnungen einzubeziehen.[4] Es liegt daher nahe, den Begriff Steuern für Zwecke von Belastungsrechnungen weit zu fassen und auch Steuererleichterungen sowie Subventionen einzubeziehen, soweit dies zweckmäßig und sachgerecht ist.[5]

---

1) § 2 Abs. 1 des Entwurfs - BT - Drucksache VI/1982

2) Vgl. Einkommensteuerkommission (1963), S. 32

3) Vgl. J. Lang (1974), S. 161

4) Vgl. J. Lang (1974), S. 8off.

5) Gelegentlich werden Subventionen auch als "negative Steuern" bezeichnet. Zur Analogie von Subventionen und Steuern liegen Untersuchungen vor. Vgl. z.B. G. Breitbart (1969) und die dort angeführte Literatur. Zur Inanspruchnahme steuerlicher und vermögenspolitischer Vergünstigungen durch Arbeitnehmer vgl. die Untersuchung von H. Lindner (1972).
Nach herrschender Meinung gehören Beiträge zu den (gesetzlichen) Sozialversicherungen nicht zu den Steuern. Gelegentlich werden sie jedoch in Untersuchungen steuerlicher Belastungen einbezogen, vgl. z.B. O. Stadelmeier (1973).

Zwei Gründe werden in der Literatur verschiedentlich für die Nichtberücksichtigung von Steuerarten bei Belastungsrechnungen vorgebracht:

1. Die Steuern, die bei den zu vergleichenden Unternehmensformen in etwa gleicher Art und Weise anfallen, können vernachlässigt werden.[1)]

2. Kleinere laufende Steuern werden vernachlässigt, weil sie betragsmäßig nicht ins Gewicht fallen und/oder nur vorübergehend erhoben werden.[2)]

Auch die Entscheidung hierüber ist dem pragmatischen Teil der Begriffsbildung zuzuordnen und hat sich daher an Untersuchungsgegenstand und -ziel zu orientieren.[3)]

---

1) Vgl. z.B. G. Wöhe (1965), S. 101; H. P. Ries (1963), S. 23 ff.

2) Vgl. G. Rose (1968A), der die Ergänzungsabgabe außer Ansatz ließ, da sie zu jener Zeit noch als vorübergehende Steuer anzusehen war.
Die Kirchensteuer wird z.B. vernachlässigt von C. Dörnemann (1956), S. 278 ff.

3) Rose z.B. lehnt die Nichterfassung bestimmter Abgaben ab, weil er die exakte Ermittlung der gesamten Steuerbelastung anstrebt und nicht nur auf den Belastungsunterschied (zweier Unternehmungsformen) abhebt.
Vgl. G. Rose (1973), S. 69.

6.1. Einbeziehung von Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag und Kindergeld

Ohne nähere Begründung wird die Einkommensteuer in die Untersuchungen einbezogen.[1]

Sowohl die Ergänzungsabgabe als auch der Stabilitätszuschlag sind Steuern im Sinne des Grundgesetzes, dessen Steuerbegriff an den des allgemeinen Steuerrechts anknüpft.[2] Es handelt sich bei diesen Annexsteuern auch um Steuern vom Einkommen, die im Ergebnis eine Verschärfung der Einkommensteuer darstellen.[3] "Wenn auch nicht Teil des Einkommensteuertarifs, so ist doch die Ergänzungsabgabe ... im Zusammenhang mit der Einkommensteuerbelastung zu sehen."[4] Für die im Jahre 1974 von diesen Steuern betroffenen Abgabepflichtigen stellten die Ergänzungsabgabe und der Stabilitätszuschlag mithin einen Teil ihrer Steuerbelastung dar. Da nun nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers ab 1975 die genannten Zuschläge zur Einkommensteuer nicht mehr erhoben werden, andererseits jedoch der Einkommensteuerspitzensatz auf 56 % von bisher 53 % angehoben worden ist und diese Anhebung um drei Prozentpunkte auch den Wegfall der Ergänzungsabgabe kompensieren sollte, ist es für Vergleichsrechnungen zweckmäßig, die Zuschläge einzubeziehen.

---

1) In dieser Arbeit werden Einkommensteuer und Lohnsteuer inhaltsgleich verwendet, zumal Betragsunterschiede bei den beiden Erhebungsformen nicht ersichtlich sind. Gl. A. W. Hartz (1976), S. 835.

2) Vgl. BVerfG, Beschluß v. 9.2.1972 - 1 BvL 16/69 - In: DB 25. Jg. (1972), S. 656 f. (nur Ergänzungsabgabe), sowie BVerfG, Beschluß v. 2.10.1973 - 1 BvR 345/73 - In: DB 26. Jg. (1973), S. 2[illegible] (zum Stabilitätszuschlag).

3) BVerfG, Beschluß v. 9.2.1972, a.a.O.

4) Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Ein-

Da weiterhin die Einbeziehung rechentechnisch kaum Schwierigkeiten bereitet, ergeben sich in verfahrensmäßiger Hinsicht keine Hindernisse, die dem Postulat einer möglichst vollständigen Erfassung der Steuerbelastung entgegenstehen.

Da die vergleichende Untersuchung sich lediglich auf die beiden Jahre 1974 und 1975 bezieht, - es sind dies die jeweiligen Veranlagungszeiträume vor und nach Inkrafttreten der Steuerreform -, kann das für anders gelagerte Untersuchungen möglicherweise gültige Argument, es handele sich bei dem Stabilitätszuschlag nur um eine vorübergehend erhobene Steuer, hier nicht ziehen.

Eine andere Frage ist es, ob die Nichteinbeziehung die Ergebnisse wesentlich beeinflussen würde.[1)]

---

1) Im Durchschnitt aller untersuchten (2o3o) Fälle beträgt die Summe aus Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag 4969 DM. Darin ist der Stabilitätszuschlag mit 24 DM enthalten, die Ergänzungsabgabe macht 85 DM aus. Bei den 135 Steuerpflichtigen, für die der Zuschlag in Betracht kam, betrug er im Mittel hingegen über 358 DM. Für diesen Personenkreis ist der Stabilitätszuschlag auch höher als die Ergänzungsabgabe (5 gegenüber 3 % der Einkommensteuer); daher ist zumindest bei diesen Steuerpflichtigen der Stabilitätszuschlag absolut wie relativ nicht unwesentlich.

Hinsichtlich der Einbeziehung des Kindergeldes - als außersteuerliche Maßnahme des Familienlastenausgleichs - in Belastungsrechnungen kann man in verschiedener Weise argumentieren, wobei der Gedanke der Vergleichbarkeit der Belastungen der beiden Rechtszustände wesentlich ist:

1. Der Gesetzgeber hatte im bisherigen Recht den Familienlastenausgleich in zweifacher Weise geregelt, einmal durch Gewährung von Kindergeld und zum andern durch die einkommensteuerliche Regelung der Kinderfreibeträge. Im geltenden Recht ist die steuerliche Regelung zugunsten einer Erhöhung des Kindergeldes aufgehoben.[1] Da auch nach dem Willen des Gesetzgebers die außersteuerliche Neuregelung als "Ersatz" für die bisherige steuerliche Regelung eingeführt worden ist, muß wegen der erforderlichen Vergleichbarkeit die Belastung mit Einkommensteuer nach geltendem Recht um die Erhöhung des Kindergeldes korrigiert werden.
Das impliziert, daß auch die Feststellung der Steuerbelastung nach bisherigem Recht unter Einbeziehung des Kindergeldes zu erfolgen hat, denn nur im Hinblick auf die Erhöhung des Kindergeldes ist ja eine Substitution der steuerlichen durch die Kindergeld-Regelung erfolgt.

2. Da der Gesetzgeber im geltenden Recht eine der Kinderfreibetragsregelung des bisherigen Einkommensteuerrechts entsprechende Vorschrift nicht mehr vorgesehen hat, ist aus Gründen der Vergleichbarkeit der Steuerbelastung nach geltendem Recht eine (fiktive) Steuerbelastung nach bis-

---

1) Gleichwohl hat auch im geltenden Einkommensteuerrecht das Vorhandensein von Kindern erhebliche steuerliche Bedeutung; davon soll in diesem Zusammenhang abgesehen werden.

herigem Recht gegenüberzustellen, bei deren Ermittlung Kinderfreibeträge nicht abgezogen worden sind.

Es liegt auf der Hand, daß die Höhe der Steuerbelastungen sowie auch ihre Veränderungen je nach der zugrunde gelegten Argumentation verschieden sind.[1]

Es sind keine Gründe ersichtlich, die das eine oder andere Verfahren als das "richtige" qualifizieren.[2]

Für die vorliegende Untersuchung wird das Kindergeld nach bisherigem und nach geltendem Recht für die Berechnung der Steuerbelastungen einbezogen.

---

1) Vgl. hierzu die Ergebnisse der Berechnungen in Abschnitt D 5.4.

2) Daraus erhellt ein weiteres Mal, daß es wichtig ist, die Voraussetzungen für Belastungsberechnungen offenzulegen. Dies erfordert auch, die gemachten Annahmen und Vereinfachungen aufzuzählen, da nur so überprüft werden kann, ob die Annahmen vertretbar sind. Vgl. H. P. Bareis (1969), S. 56

6.2. Nichteinbeziehung von Kirchensteuer, Berlinpräferenzen und vermögenspolitischen Vergünstigungen

Die Kirchensteuer knüpft in der Regel an die Einkommensteuer an, bei hohen Einkünften auch an den zu versteuernden Einkommensbetrag.[1] Die Kirchensteuersätze sind in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich hoch.[2] Die Mitgliedschaft zu einer steuerberechtigten Religionsgesellschaft ist Voraussetzung der Entstehung der Steuerpflicht. Insofern ist die Steuerart Kirchensteuer anders zu beurteilen als die übrigen Steuerarten, denen sich der Steuerpflichtige nicht einfach durch Austrittserklärung entziehen kann. Problematisch ist die Unterstellung, daß "alle natürlichen Personen eine Kirchensteuer zu entrichten haben, die 10% der Einkommensteuer ausmacht".[3]
Bei dem vom Verfasser untersuchten Personenkreis lagen die Verhältnisse im Jahre 1974 so, daß fast 35% der Personen nicht kirchensteuerpflichtig waren.[4]
Sinnvollerweise wären daher die Belastungsrechnungen in zwei Gruppen einzuteilen gewesen, damit man nur Steuerfälle mit gleicher Kirchensteuerpflichtigkeit vergleicht.

---

1) "Kirchensteuerkappung"; in Berlin beträgt der Kirchensteuersatz (als Zuschlag zur Einkommensteuer) 9% bzw. (bei Kappung) 3% des zu versteuernden Einkommensbetrags.

2) Die Kirchensteuersätze betragen (nach den Verhältnissen von 1973 - vgl. F. Clauss (1974) -) in fünf Bundesländern 10%, in zwei Ländern 9%, in vier Ländern 8%. Kappung der Kirchensteuer gibt es in acht Ländern (z.T. nur in einzelnen Diözesen), wobei die Sätze der Kappung zwischen 3% und 4% variieren. Außerdem gibt es in mehreren Bundesländern Mindestkirchensteuern sowie Kirchgeld, das für glaubensverschiedene Ehen z.T. besonders geregelt ist.

3) Rose, G. (1973), S. 202

4) Von 3330 Personen waren 1159 nicht kirchensteuerpflichtig.

Damit wäre die Zahl der zu analysierenden Fallgruppen verdoppelt worden, was im Interesse einer übersichtlichen Darstellung jedoch zu vermeiden war.

Die andere Möglichkeit, bei allen Steuerpflichtigen dieselbe Annahme über das Bestehen einer Kirchensteuerpflicht zu machen, erfordert demgegenüber Zusatzannahmen, die nur schwer überprüfbar sind.

Bei Verneinung der Kirchensteuerpflicht wären die Sonderausgaben um die gezahlte Kirchensteuer zu erhöhen. Dies wäre für die vorliegende Untersuchung nur schätzungsweise möglich, da die unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben für Zwecke der Datenerhebung die Kirchensteuer nicht gesondert enthalten, sondern in einer Summe erfaßt wurden.

Bei Bejahung der Kirchensteuerpflicht hätte man entsprechend bei den Nichtkirchensteuerpflichtigen eine fiktive Kirchensteuerzahlung als Sonderausgabe ansetzen müssen.[1] Nach alldem war die Kirchensteuer nicht zu berücksichtigen.[2]

---

1) Diese hätte mit dem Betrag der Jahreskirchensteuer (der "geschuldeten" Kirchensteuer) angesetzt werden können, wenn man weiter unterstellt, daß Erstattungen - evtl. in geschätzter Höhe - nicht gegenzurechnen sind. Vgl. jedoch Abschn. 101 Abs. 2 EStR. Rose verfährt so, wenn er davon ausgeht, daß die Kirchensteuerzahlung der Periode mit der Kirchensteuerschuld übereinstimmt (Rose, G., (1973), S. 72).

2) Damit wirkt sich im Ergebnis die von den kirchensteuerpflichtigen Personen gezahlte Steuer auf die Höhe der Einkommensteuerbelastung aus, wie es auch ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Vereinsbeitrag tun würde. Die verwendete Methode ist jedoch offen für die Einbeziehung der Kirchensteuer, wenn dies aus bestimmten Gründen für notwendig erachtet

Die Arbeitnehmervergünstigungen nach dem Berlinförderungsgesetz werden ebenfalls nicht in die Belastungsrechnungen einbezogen. Zum einen ist der Geltungsbereich dieser Begünstigungsvorschriften regional begrenzt. Die Zulage nach § 28 BerlinFG - als regelmäßige Form der Vergünstigung bei dem untersuchten Personenkreis weitaus häufiger als die Ermäßigung der veranlagten Einkommensteuer - ist in den beiden untersuchten Veranlagungszeiträumen in unveränderter Höhe anzusetzen, da für beide Zeiträume der Arbeitslohn des Jahres 1974 als Datum angenommen wurde. Daher ist ihre Einbeziehung nicht geeignet, andere Erkenntnisse zu gewinnen, da sowohl absolut wie relativ (jedenfalls in Bezug auf den Arbeitslohn) keine Veränderung der Begünstigung zu verzeichnen ist.

Die Rechtsänderungen auf dem Gebiete des Dritten Vermögensbildungsgesetzes, des Sparprämien- und Wohnungsbauprämiengesetzes werden gleichfalls nicht untersucht.

Auch hier gilt im wesentlichen das zuvor ausgeführte.

Aus den Erhebungen des empirischen Materials lassen sich hierzu keine Aussagen machen. Man wäre daher genötigt, an konstruierten Fallgestaltungen exemplarisch einige Auswirkungen der Rechtsänderungen zu zeigen. Auch aus Gründen der Übersichtlichkeit der Darstellung wurde von der Einbeziehung dieser Vergünstigungen abgesehen.

7. Abgrenzung der Steuerbelastung der Höhe nach

7.1. Umfang der einzubeziehenden Belastungswirkungen

Wegen der Forderung, die Steuerbelastung als quantitativen Begriff zu verwenden, müssen von vornherein solche Belastungswirkungen der Besteuerung ausscheiden, die nicht oder nur schwer zu quantifizieren sind. Dazu gehören insbesondere die verfahrensmäßigen Pflichten, die der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen auferlegt hat und die sie im Interesse der Besteuerung zu erfüllen haben. Bei Arbeitnehmern kommen beispielsweise in Betracht das Ausfüllen von Antragsformularen, Beschaffen von Nachweisen und Belegen, Wahrung von Antragsfristen.

Aber auch Vorteile oder Nachteile, die in Geld ausgedrückt werden können wie etwa Zinsgewinn (bzw. -verlust) infolge der Nichtverzinslichkeit von Steuerschulden (bzw. Erstattungsansprüchen), müssen aus der Betrachtung ausscheiden, da keine zutreffenden Angaben über Zinssatz oder Laufzeit gemacht werden können.

Aus verschiedenen Gründen können auch nicht die (rechtskräftig) festgesetzten und daraufhin an das Finanzamt entrichteten Steuern als Steuerbelastung genommen werden (obwohl diese Beträge die "wirkliche" Steuerbelastung darstellen würden).

Bei Belastungsrechnungen, die sich mit Planung und Prognose von Steuerzahlungen befassen, ist dies evident, denn die Planung erstreckt sich ja auf zukünftige Belastungen. Aus rechtlichen (§ 22 AO - Steuergeheimnis) und praktischen Gründen (Arbeitsüberlastung der Finanzverwaltung) Gründen wird es nicht möglich sein, empirische Besteuerungsdaten

von der Verwaltung zu erhalten, ganz abgesehen davon, daß diese Daten für etwaige betriebswirtschaftliche Untersuchungen nur im Zusammenhang mit Angaben über (ökonomische) Besteuerungsgrundlagenteile sinnvoll sind. Darüber dürfte die Finanzverwaltung ihrerseits jedoch nur in seltenen Fällen detaillierte Kenntnis haben.

Die Messung der Steuerbelastung kann somit nur hilfsweise erfolgen, indem man von der Steuer ausgeht, die durch die Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestände entsteht (§ 3 Abs. 1 StAnpG). Das Feststellen dieser (fiktiven) Steuer nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften bedeutet also, die "richtige", nach den Gesetzen geschuldete Steuer zu ermitteln.

Es ist nun noch ergänzend anzunehmen, daß der Steuerpflichtige antragsgebundene Steuervergünstigungen auch tatsächlich beantragt; diese Annahme ist zumindest dann erforderlich, wenn infolge unvollkommener Datenerhebung nicht bekannt ist, ob diesbezügliche Anträge gestellt worden sind. Für die vorliegende Untersuchung gilt dies insbesondere für Anträge auf Gewährung von Kindergeld (sowohl nach bisherigem wie noch mehr nach geltendem Recht), über die aus den ausgewerteten Steuererklärungen keine Informationen zu ziehen waren.

7.2. Umfang der einzubeziehenden Sachverhalte

Aus der Aufgabenstellung sowie aus den Gegebenheiten des für Zwecke der Belastungsvergleiche erhobenen Materials ergeben sich weitere Folgerungen für die Feststellung der zu vergleichenden Größen.

Die Aufgabe lautet dahin, diejenigen Belastungsänderungen darzustellen, die ausschließlich den Veränderungen der Rechtszustände vor und nach Inkrafttreten der Steuerreform zuzuordnen sind.

Die steuerlichen Rechtsfolgen treten ein, wenn die gesetzlichen Tatbestände verwirklicht sind, von denen das Gesetz die Steuerzumessung abhängig macht.

Im Hinblick auf die im Gesetz normierten Tatbestände sind aus der Lebenswirklichkeit diejenigen Sachverhalte zu isolieren, die unter den Tatbestand subsumierbar sind.

Eine strenge logische Unterscheidung zwischen Sachverhalt und Tatbestand ist daher nicht möglich. Sowohl die Formulierung als auch die Auslegung des Tatbestandes erfolgen immer schon im Hinblick auf konkrete Sachverhalte.[1)]

Umgekehrt erfolgt auch die Feststellung von Sachverhalten immer nur im Hinblick auf die Rechtsnorm, die an diese Sachverhalte rechtliche Folgen knüpft.[2)]

Bildhaft kann man daher auch von einem Hin- und Herwandern des Blickes sprechen.[3)]

---

1) Vgl. H. P. Bareis (1969), S. 42

2) Es würde z.B. keinem Steuerpflichtigen einfallen, in seine Steuererklärung zu schreiben, daß er körperbehindert ist, wenn nicht dieser Sachverhalt gem. § 33b EStG 1975 einen Freibetrag zur Folge hätte.

3) Vgl. Engisch, K. (1960), S. 15

Der Rechtsanwendende hat also zweierlei gleichzeitig zu tun: er muß (ausgehend von der Rechtsnorm) prüfen, ob aus der Lebenswirklichkeit Sachverhaltsmerkmale (im Sinne von juristischen Sachverhalts-Aussagen) destillierbar sind, die der Gesetzestatbestand voraussetzt; und er muß (ausgehend von der Lebenswirklichkeit) den Gesetzestatbestand finden, der auf den Sachverhalt anwendbar ist.[1)]

Beim Vergleich von Rechtszuständen - nämlich dem Einkommensteuerrecht vor und nach der Steuerreform - sind die Sachverhaltsmerkmale als Datum zu nehmen, denn der Vergleich soll sich darauf erstrecken, festzustellen, zu welcher Belastung die Anwendung des einen Rechtszustandes auf die vorgegebenen Sachverhalte führt, und zu welcher Belastung die Anwendung der geänderten Vorschriften auf eben diese Sachverhalte führen würde.

Daher muß man wegen der Verschiedenheit steuerlicher Tatbestände im bisherigen und im geltenden Recht grundsätzlich fordern, daß alle Sachverhaltsmerkmale bekannt sind, die in irgendeinem der beiden Rechtszustände zur Verwirklichung von Tatbestandsmerkmalen führen und damit steuerliche Folgen auslösen. Das heißt also, daß zum Zeitpunkt der Geltung eines Gesetzes, das aus der Menge der Lebenssachverhalte ein bestimmtes Spektrum rechtlich relevanter Sachverhalte auswählt, diejenigen - im betreffenden Zeitpunkt bereits verwirklichten - Sachverhalte zu ermitteln sind, die erst infolge der geänderten Vorschriften überhaupt

---

1) Vgl. hierzu die ausführliche Darstellung der Methode der Bildung und rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts bei K. Larenz (1975), S. 262 ff.

rechtliche Bedeutung erlangen.

Für die Zwecke der hier vorzunehmenden Untersuchungen konnte dieser Forderung nicht genügt werden, weil als Erhebungsgrundlage für die Besteuerungsmerkmale die Steuererklärungen für das Jahr 1974 herangezogen wurden, in denen die ab 1975 interessierenden Sachverhalte naturgemäß noch nicht niedergelegt waren.[1)]

Da nun das geltende Recht weitgehend auf dieselben Besteuerungsmerkmale abhebt wie das bisherige Recht, wird davon ausgegangen, daß die Vergleichbarkeit durch die unvollständige Sachverhaltsermittlung nicht erheblich eingeschränkt worden ist.

Eine hiervon verschiedene Frage ist es, ob die Vergleichbarkeit beeinträchtigt ist, insoweit die Neuregelung der gesetzlichen Vorschriften die Steuerpflichtigen zu anderer Sachverhaltsgestaltung veranlaßt. Es ist zum Beispiel denkbar, daß ein Steuerpflichtiger, der bisher für Bausparkassenbeiträge Prämien nach dem Wohnungsbauprämiengesetz beantragt hat, nach geltendem Recht für den Abzug dieser Beiträge als Sonderausgaben optiert, weil die Höhe der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen vergrößert und die Höhe der prämienbegünstigten Aufwendungen verkleinert worden sind.[2)]

---

1) Nach bisherigem Recht wurden vielfach die tatsächlich aufgewendeten Versicherungsbeiträge nicht vollständig erklärt, wenn etwa aufgrund der Sozialversicherungsbeiträge die Höchstbeträge gem. § 1o Abs. 3 Ziff. 2 EStG bereits überschritten waren. Auch fehlen beispielsweise Angaben über eine etwaige Heimunterbringung, die im geltenden Recht steuerliche Folgen auslösen kann (§ 33a Abs. 3 EStG 1975).

2) Vgl. § 1o Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1974 mit § 1o Abs. 3 EStG 1975 sowie §§ 3 WoPG 1969/1975.
Als Beispiele für Schriften, denen "Tips" zur Steuergestaltung und Steuereinsparung zu entnehmen sind, seien nur die von M. Jahrmarkt (1976) und K.-H. Nissen (1973) genannt sowie von G. Hoffmann (1968).

Die Abschätzung der Vorteilhaftigkeit anderer Sachverhaltsgestaltungen wird aus den Untersuchungen ausgeklammert.

Nunmehr kann abschließend der Begriff der Steuerbelastung bestimmt werden, wie er im folgenden verwendet wird:

Steuerbelastung ist der jeweils für die Veranlagungszeiträume 1974 und 1975 bei zutreffender Anwendung der jeweils geltenden Vorschriften zu errechnende Saldo aus Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag und Kindergeld. Die für Zwecke der Besteuerung des Jahres 1974 ermittelten Sachverhalte sind die Grundlage für die Gesetzesanwendung.

B. Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die Feststellung der Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen"

Im folgenden wird gezeigt, wie sich aufgrund der (materiellen) Rechtsänderungen auf dem Gebiete der Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern die Transformierung von Eingangsgrößen (Sachverhaltsmerkmalen) in steuerlich wirksame Beträge verändert hat.[1)]

Die Gliederung des Stoffes nach Bemessungsgrundlage (dieser Abschnitt B.) und Tarif (vgl. Abschnitt C.) weicht aus systematischen Gründen von der Paragraphenfolge des Gesetzes ab, entspricht jedoch damit besser dem - in § 2 EStG ebenfalls in dieser Weise vorgesehenen - Ablauf der Ermittlung der (tariflichen) Einkommensteuer.[2)]

Wenn es zur Erläuterung der Rechtsänderungen erforderlich erscheint, werden die geänderten Bestimmungen hinsichtlich ihrer Rechenanweisungen den bisherigen Vorschriften gegenübergestellt. Zu diesem Zweck ist der Wortlaut des Gesetzes auf die in ihm enthaltenen Verknüpfungsvorschriften zu reduzieren. Die Ableitung eines hierfür geeigneten Verfahrens ist Gegenstand der nachstehenden Erörterungen.

---

1) Zu den Fragen, die das geänderte Verfahren der Arbeitnehmerbesteuerung (-Lohnsteuerabzugsverfahren-) berühren, wird nicht Stellung genommen. Hierzu muß auf das einschlägige Fachschrifttum verwiesen werden. Vgl. insbesondere die das gesamte Lohnsteuerrecht kommentierenden Werke von Herrmann-Heuer (1975), R. Charlier/H.-J. Schwarz (1975), W. Hartz/J. Meessen/N. G. Wolf (o.J.), H. Laux (1975), H. Oeftering/H. Görbing (1975), J. Pelka/M. Weber (1974), K. Altehöfer/L. Loeffler (1975) sowie die als Aufsätze erschienenen Arbeiten von B. Bals (1974), H. Bockelberg (1975), W. Hartz (1976), H.-U. Kieschke (1974A), H.-U. Kieschke/C.-A. Pogge von Strandmann (1974), K. Koch (1974), H. Laux (1974E).

2) Vgl. die Stellung der §§ 33, 33a EStG.

1. Methoden der Darstellung

Ein Gesetz - im vorliegenden Falle das Einkommensteuergesetz - kann man als ein System von Regeln auffassen, mit denen vorgegebene Größen (Eingabegrößen, Eingabeinformationen, Sachverhaltsmerkmale) zu Ausgabegrößen (Steuerbeträgen) umgeformt werden.[1] Da Formulierungen in natürlichen Sprachen gelegentlich unpräzise sind und eine exakte Abgrenzung erschweren, hat man - insbesondere im Hinblick auf die praktische Anwendung - vielfach versucht, geeignetere Hilfsmittel zur Formulierung der Regeln zu verwenden.[2] Im steuerlichen Schrifttum bediente man sich bisher zur Formalisierung von Gesetzesnormen vorwiegend der mathematischen Schreibweise.[3] Nur vereinzelt finden sich Untersuchungen, die außer der mathematischen auch die Darstellung mittels Datenflußplänen (Flußdiagrammen) und Programmiersprachen verwenden.[4] Es lassen sich mehrere Gründe dafür anführen, die mathematischen Schreibweise zu verwenden. Die wichtigsten seien herausgegriffen:

---

1) Vgl. A. Xingas (1972), S. 141

2) Diese bestehen z.B. in einem Vorrat von Zeichen bzw. Symbolen, deren genaue Verwendungsvorschriften in einem Kalkül niedergelegt sind. Vgl. W. Kilian (1971), S. 273

3) Vgl. z.B. Rose, G. (1973), Schneeloch, D. (1972), Müller-Kröncke, G. A. (1974), Bitz, H. (1972), Sander, A. (1972), Eisenach, M. (1974), Haberstock, L. (1971) In vereinfachender Ausdrucksweise wird auch die Formulierung mittels Kalkülen der Logik als mathematische Darstellung bezeichnet. Vgl. W. Kilian (1971), S. 273

4) Vgl. z.B. H. P. Bareis (1969), B. P. Spahn (1972), D. Brenzke (1974)

Die mathematische Darstellung zwingt zur exakten Analyse der Struktur des zu lösenden Problems.

Sie kann zweckmäßig sein, weil sie eine Vereinfachung und Verbesserung in Bezug auf die praktische Anwendung bringt.[1)]

Ein weiterer Gesichtspunkt, daß nämlich die Verknüpfung von Symbolen nach den Regeln der Mathematik gestattet, gleichstrukturierte Probleme unabhängig von dem aktuellen Inhalt der jeweiligen Parameter zu lösen, kann hier vernachlässigt werden, weil dies wegen der speziellen steuerlichen Ausrichtung des Schrifttums keine Rolle spielt und auch - soweit ersichtlich - von den Autoren nicht beabsichtigt ist.[2)]

Zu den angeführten Argumenten ist folgendes zu bemerken:

1. Sowohl die Darstellung mittels Flußdiagrammen als auch durch (mathematisch orientierte) Programmiersprachen oder ähnliche Hilfsmittel zwingen ebenso wie die mathematische Darstellung verbal formulierter Verknüpfungsvorschriften zur Analyse der Struktur dieser Vorschriften. Wenn also die verschiedenen möglichen Mittel diesem Zweck gleichermaßen gerecht werden, sollte sich die Entscheidung für das eine oder das andere Verfahren an den Kriterien der Praktikabilität und der Übersichtlichkeit orientieren.

2. Die mathematische Formalisierung der Eingangsgrößen aus den Sachverhalten zu der Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen" führt wegen der Kompliziertheit der ge-

---

1) So z.B. D. Schneeloch (1972), S. 58

2) W. Kilian unterscheidet zwei Ansätze für die Beschäftigung mit der mathematischen Logik (S. 277):
   a) Operative Kalküle in der Hoffnung entwickeln, daß sie sich auf unbekannt viele Probleme anwenden lassen
   b) Die Syntax und Semantik gegebener Texte erschließen.

setzlichen Vorschriften auch zu komplizierten mathematischen Ausdrücken. Dies jedenfalls dann, wenn man eine einzige Gesamtgleichung aufzustellen versucht, in der das zu versteuernde Einkommen als Ergebnis der Verknüpfung aller (nach dem Gesetz möglichen) Eingangsgrössen aus den Sachverhalten steht. Der zu fordernde Allgemeinheitsgrad der aufzustellenden Gleichung macht ihre praktische Handhabung umständlich wenn nicht gar unmöglich. Als Ausweg böte sich an, die Vorschriften einzeln formal darzustellen. Die jeweiligen Zwischenergebnisse können dann durch einfache Addition bzw. Subtraktion zur Größe "zu versteuerndes Einkommen" verdichtet werden.[1)]

Auch bei einem derartigen Vorgehen wäre der Gewinn an Vereinfachung und Übersichtlichkeit gegenüber dem Mangel an Lesbarkeit und Anschaulichkeit immer noch gering einzuschätzen.

Die Darstellung mittels Flußdiagrammen vermag in manchen Fällen Zusammenhänge deutlicher zu machen.[2)]

Sie als Mittel zum Aufzeigen formaler Beziehungen durchgängig zu verwenden, verbietet sich schon wegen der Schwierigkeit der schreibtechnischen Realisierung.

Gegen die Darstellung in der Form einer Programmiersprache (z.B. FORTRAN) ist einzuwenden, daß sie wegen ihrer strikten Formalisierung nur schwer lesbar ist und häufig ohne Kommentierung nicht verstanden werden kann.

---

1) Der entsprechende systematische Aufbau des Gesetzes ist § 2 Abs. 3 bis 5 EStG 1975 zu entnehmen.

2) Die Struktur und die zwischen den Regeln bestehenden Beziehungen können damit einfach und anschaulich beschrieben werden, Vgl. Kleine Enzyklopädie Mathematik (1972), S. 782

Außerdem ist die Wiedergabe von fertigen Programmen wegen der auf bestimmte Maschinentypen beschränkten Anwendbarkeit für einen potentiellen Benutzer nur bedingt tauglich, da sie für den praktischen Einsatz auf die jeweiligen Erfordernisse umgestellt werden müßten. Hinzu kommt, daß die Kenntnis der verwendeten Programmiersprache nicht vorausgesetzt werden kann.

Für die vorliegende Untersuchung ist aus diesen Gründen einer Darstellungsmethode der Vorzug gegeben worden, die im folgenden als Algorithmus bezeichnet wird. In dem hier verwendeten Sinne bezeichnet der Terminus lediglich eine bestimmte Technik der Darstellung der Schritte, die zur Lösung einer Aufgabe führen.[1)] Die Verwendung sei an einem Beispiel vorgeführt.

---

1) Nach einer allgemeineren Definition bezeichnet Algorithmus ein Verfahren zur schrittweisen Umformung von Zeichenreihen (vgl. W. Kilian (1971), S. 275, Fußnote 5). In dieser Allgemeinheit ist selbstverständlich das EStG auch als Algorithmus aufzufassen.

Algorithmus FVBZG

Gegeben: Versorgungsbezüge des Steuerpflichtigen (VBM),
Versorgungsbezüge des Ehegatten (VBF),
VBM, VBF jeweils Null oder positiv

Gesucht: Versorgungsfreibetrag des Steuerpflichtigen (FVM)
Versorgungsfreibetrag des Ehegatten (FVF)
Summe der Versorgungsfreibeträge (FVB)

1) (Wertzuweisung)
Setze FVM :-- 0
Setze FVF :-- 0
Setze HB :-- 4800 (Höchstbetrag gem. § 19 Abs. 2)
Setze FK :-- 0,4 (Faktor 40 v.H.)

2) (VBM positiv?)
Wenn VBM = 0, Sprung nach 4)
sonst setze FVM :-- FK * VBM

3) (Höchstbetrag)
Wenn FVM > HB, setze FVM :-- HB

4) (VBF positiv?)
Wenn VBM = 0, Sprung nach 6)
sonst setze FVF :-- FK * VBF

5) (Höchstbetrag)
Wenn FVF > HB, setze FVF :-- HB

6) (Summe)
Setze FVB :-- FVM + FVF
Ende

Erläuterung:[1)]

Jeder Algorithmus erhält einen Namen zur Identifikation, im Beispiel Freibetrag für Versorgungsbezüge, geltendes Recht. Die Eingangsgrößen (Gegeben) und die Ausgabegrössen (Gesucht) werden aufgeführt. Das Umformen der Eingabegrößen erfolgt bei einem Algorithmus in Schritten. Jeder Schritt des Algorithmus beginnt mit einem in Klammern gesetzten Stichwort, das einen kurzen Hinweis auf die wesentliche Operation des Schrittes enthält. Danach kommt eine Beschreibung in Worten und/oder Symbolen der auszuführenden Berechnung oder vorzunehmenden Entscheidung. Der Pfeil (:--) ist als Wertzuweisungsvorschrift aufzufassen.

---

1) Vgl. D. E. Knuth: The Art of Computer Programming (1969), S. 1 ff.

Die Anweisung FVM :-- FK * VBM in Schritt 2) bedeutet, daß der Wert der Variablen FVM ersetzt wird durch den aktuellen Wert des Ausdruckes FK * VBM. Zu beachten ist, daß die Anweisungen m :-- n, n :-- r zu anderen Ergebnissen führen als n :-- r, m :-- n; denn aufgrund der unterschiedlichen Reihenfolge der auszuführenden Wertzuweisungen hat n jeweils einen anderen aktuellen Wert.

Als Argumente für die Verwendung der algorithmischen Darstellung sind hervorzuheben:

Das Verfahren ist - wie die anderen möglichen Verfahren auch - geeignet, die formale Struktur der zu beschreibenden Rechtsnormen deutlich zu machen, indem es sie auf die auszuführenden Operationen zurückführt.

Es ist (fast) ohne Vorkenntnisse verständlich, wobei das Lesen durch die - ggfls. ausführlichen - Erläuterungen erleichtert wird.

Es erlaubt eine problemlose Umsetzung in eine Programmiersprache (z.B. FORTRAN).

Damit ist auch eine gewisse Nähe zur praktischen Anwendbarkeit des Verfahrens gegeben.

Darüber hinaus erlaubt die algorithmische Darstellung auch eine rasche Feststellung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Vorschriften der zu vergleichenden Rechtszustände. Wenn man zu dem angeführten Beispiel den entsprechenden Algorithmus nach bisherigem Recht bildet, sieht man, daß er unverändert übernommen werden kann, bis auf den Namen (nunmehr FVBZB) und den ersten Schritt, in den für HB der Wert 2400 einzusetzen ist und für FK der Wert 0,25 (das entspricht 25 v.H.), vgl. § 19 Abs. 3 EStG 1974.

2. Übersicht über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage [1]

Bisheriges Recht (EStG 1974)

Bezeichnung	Rechtsquellen [2]
Arbeitslohn (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit)	§ 19 Abs. 1, § 8, §§ 2, 3 LStDV
- steuerfreie (nichtsteuerpflichtige) Einnahmen	§ 3, § 2 Abs. 4 LStDV §§ 4-6 LStDV
- Arbeitnehmer-Freibetrag	§ 19 Abs. 2; § 6a LStDV
- Versorgungs-Freibetrag	§ 19 Abs. 3; § 6b LStDV
- Werbungskosten	§§ 9, 9a; § 2o LStDV
= Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	§ 2 Abs. 2 Nr. 4
= Gesamtbetrag der Einkünfte	§ 2 Abs. 2
- Sonderausgaben	§§ 1o, 1ob; § 21 LStDV § 1oc
= Einkommen	§ 2 Abs. 2
- Kinderfreibeträge	§ 32 Abs. 1 und 2
- besondere Freibeträge	§ 32 Abs. 3
- außergewöhnliche Belastungen	§§ 33, 33a; § 65 EStDV, §§ 25, 25a, 25b, 26 LStDV
- sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge	z.B. § 46 Abs. 3
= zu versteuerndes Einkommen	§ 32 Abs. 1

1) Die Übersichten enthalten nur die in Zusammenhang mit der Einkunftsart "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" in Betracht kommenden Größen.

2) Paragraphenangaben ohne Zusatz bezeichnen das Einkommensteuergesetz. Angegeben sind jeweils die für den Veranlagungszeitraum 1974 geltenden Vorschriften.

Geltendes Recht (EStG 1975)

Bezeichnung	Rechtsquellen
Arbeitslohn (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit)	§ 19 Abs. 1, § 8 §§ 2, 3 LStDV
- steuerfreie (nichtsteuerpflichtige) Einnahmen	§ 3, § 4 LStDV
- Versorgungs-Freibetrag	§ 19 Abs. 2
- Weihnachts-Freibetrag	§ 19 Abs. 3
- Arbeitnehmer-Freibetrag	§ 19 Abs. 4
- Werbungskosten	§§ 9, 9a
= Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	§ 2 Abs. 1 Nr. 4
- Altersentlastungsbetrag	§ 24a
= Gesamtbetrag der Einkünfte	§ 2 Abs. 3
- Sonderausgaben	§§ 10, 10b, 10c
- außergewöhnliche Belastungen	§§ 33, 33a, 33b
= Einkommen	§ 2 Abs. 4
- Sonderfreibeträge	§ 32 Abs. 2 und 3
- sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge	z.B. § 46 Abs. 5
= zu versteuerndes Einkommen	§ 2 Abs. 5

Die nachstehenden Übersichten geben Auskunft über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, wobei zu den Zwischengrößen die jeweils benötigten Eingangsparameter und deren Herkunft angegeben sind.

Bisheriges Recht (EStG 1974)

Kennung	zu ermitteln	Eingang	Herkunft Eingang
B1	Versorgungs-Freibeträge (FVB, FVM, FVF)	VBM, VBF	Sachverhalt (S)
B2	Einkünfte (EK, EKM, EKF)	ALM, ALF, WKM, WKF FVM, FVF	S B1
B3	Geamtbetrag der Einkünfte (GBE)	EK	B2
B4	abzugsfähiger Teil der Vorsorgeaufwendungen (SAB)	SK, KZ, KAM, KAF, VS, ARV	S
B5	Sonderausgabenpauschbetrag (SAP)	SK, ALM, ALF, FVM, FVF	S B1
B6	Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben (SAS)	SA, SPE, SAB, SAP	S B4, B5
B7	Kinderfreibeträge (KIF)	KZ	S
B8	Sonderfreibeträge (BFB)	SK, KZ, KAM	S
B9	Altersfreibetrag (AFB)	KAM, KAF	S
B1o	Körperbehinderten- und Hinterbliebenen-Freibeträge (FKB, HFB)	KBM, KBF Hinterbl.	S
B11	abzugsfähiger Teil der außergewöhnlichen Belastung (§ 33), (ABW)	SK, KZ, KAM, KAF, AGB, GBE, SAS, FKB AFB, HFB, HGF, UBF	S B3, B6 B1o, B12
B12	Freibeträge gem. § 33a für Unterhalt (UBF), Hausgehilfin (HGF)	BP, AU, HG	S
	zu versteuerndes Einkommen (ZVE)	GBE, SAS, ABW, UBF HGF, FKB, HFB, BFB AFB, KIF	B3, B6 bis B12

Geltendes Recht (EStG 1975)

Kennung	zu ermitteln	Eingang	Herkunft Eingang
G1	Versorgungsfreibeträge (FVB, FVM, FVF)	VBM, VBF	S
G2	Einkünfte (EK, EKM, EKF)	ALM, ALF, WKM, WKF, FVM, FVF	S G1
G3	Altersentlastungsbetrag - (AEB, AEM, AEF) -	ALM, ALF, KAM, KAF VBM, VBF	S
G4	Gesamtbetrag der Einkünfte (GBE)	EK, AEB	G2, G3
G5	Sonderausgabenpauschalen (SVP, SAP, VSP)	SK, ALM, ALF, KZ, FVM, FVF, AEM, AEF	S G1, G3
G6	abzugsfähiger Teil der Vorsorgeaufwendungen (SAB)	SK, VS, ARV, KZ	S
G7	Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben (SAS)	SA, SPE, SAB, VSP	S G5, G6
G8	Sonderfreibeträge (BFB)	SK, KAM, KZ	S
G9	Altersfreibetrag (AFB)	KAM, KAF	S
G10	Körperbehinderten- und Hinterbliebenen-Freibeträge (FKB, HFB)	KBM, KBF, Hinterbl.	S
G11	abzugsfähiger Teil der außergewöhnlichen Belastung (§ 33), (ABW)	SK, KZ, GBE, SA, SPE, SAP, AGB, DIT	S, G4 G5
G12	Freibeträge gem. § 33a für Unterhalt (UBF), Hausgehilfin bzw. Heimunterbringung (HGF)	BP, AU, AUK, BPK	S
	zu versteuerndes Einkommen (ZVE)	GBE, SAS, ABW, HGF, HFB, UBF, FKB, BFB	G4, G7 bis G

3. Die Einflußgrößen des zu versteuernden Einkommens im einzelnen

3.1. Arbeitslohn

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit hat derjenige, der Arbeitnehmer ist. Nach § 1 Abs. 1 LStDV 1975 (inhaltsgleich mit § 1 Abs. 2 LStDV 1971) sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Die Arbeitnehmerstellung setzt voraus, daß der Beschäftigte unselbständig tätig ist.[1] Eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit liegt weiterhin nur vor, wenn der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezieht.[2]

Der Gesetzgeber verwendet den Begriff Arbeitslohn nicht durchgängig im gleichen Sinne. In § 10c Abs. 3 EStG 1975 etwa definiert er für Zwecke der Berechnung der Vorsorgepauschale Arbeitslohn als Saldo aus steuerpflichtigem Arbeitslohn, Weihnachtsfreibetrag, Arbeitnehmer-Freibetrag und Altersentlastungsbetrag und setzt als Obergrenze den Jahresbetrag der maßgebenden Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten fest.

---

1) § 1 Abs. 2 und 3 LStDV 1975, § 1 Abs. 3 und 4 LStDV 1971

2) § 19 Abs. 3 bis 5 EStG verwenden zwar den Begriff Arbeitslohn; die Definition ist jedoch in § 2 Abs. 1 LStDV enthalten. Die Eberhard-Kommission (1971), S. 93 f., hatte aus Gründen der Rechtssicherheit vorgeschlagen, die Begriffsbestimmung in das Gesetz zu

Sofern nicht im Gesetz selbst der jeweilige Umfang des Begriffs Arbeitslohn angegeben ist, muß durch Auslegung ermittelt werden, welche Beträge als Arbeitlohn gelten.[1] Für praktische Zwecke ergibt sich daraus die Notwendigkeit, vorab einen einheitlich für alle Rechenoperationen geltenden Begriffsumfang festzulegen.

---

1) Beispiele dafür finden sich in den Lohnsteuer-Richtlinien, vgl. z.B. Abschn. 101 LStR 1975, Abschn. 16a LStR 1972. Infolge der unsystematischen Stellung der Weihnachtsfreibetragsregelung im bisherigen Rech t (§ 3 Ziff. 17 EStG) wurde für Zwecke der Lohnsteuerbescheinigung der Arbeitslohn wieder um den Weihnachtsfreibetrag erhöht (Abschn. 59 LStR 1972). Aus der umfangreichen Literatur und Rechtsprechung zum Arbeitslohncharakter von Einnahmen vgl. z.B BFH-Urt. v. 22.2.1963 - VI 165/61 U -, BStBl III S. 306; E. Littmann (1974), Anm. 9 zu § 19; Herrmann-Heuer (1975), Anm. 36 zu § 19 - betreffend das Erfordernis des Gegenseitigkeitsverhältnisses von Leistung und Gegenleistung -, Herrmann-Heuer, Anm. 38 - 42 zu § 19; Einkommensteuerkommission (1971), S. 66; H.J. Koether (1972), G. Dietrich (1976), S. 312 - zur Abgrenzung von "steuerbaren und nicht steuerbaren" Einnahmen.

3.1.1. Steuerfreie Einnahmen

Durch die Steuerreform sind einige Vorschriften geändert worden, die Einnahmen steuerfrei stellen.
Mangels eines geeigneten Abgrenzungskriteriums werden außer den gemäß § 3 EStG in Betracht kommenden Vorschriften auch die in § 19 EStG normierten Steuervergünstigungen einbezogen.[1] Da im Ergebnis aus den Rechtsänderungen bei den nach § 3 EStG steuerfreien Einnahmen keine praktischen Folgerungen für die Vergleichsrechnungen gezogen werden, werden die Änderungen nicht ausführlich dargelegt.
Es handelt sich zunächst um die steuerfreien Abfindungen bei Auslösung von Dienstverhältnissen (§ 3 Ziff. 9 EStG), bei denen die Steuerfreiheit zugunsten der Steuerpflichtigen weiter gefaßt worden ist.
Bei den Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen (§ 3 Ziff. 13 und 16 EStG) ist die Möglichkeit der steuerfreien Ersatzleistung auf die Höchstbeträge beschränkt worden, die durch § 9 Abs. 4 EStG 1975 i.V.m. § 5 LStDV 1975 festgelegt sind.
Der Weihnachtsfreibetrag (bisher § 3 Ziff. 17 EStG 1974, geltend § 19 Abs. 3 EStG 1975) ist dem Betrage nach unverändert bei 1oo DM geblieben. Durch die Herausnahme aus dem Befreiungskatalog des § 3 wurde eine Verbesserung der

---

1) Exakter müßte man zwischen sachlichen Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen des Berechnungstatbestandes unterscheiden (vgl. J. Lang (1974), S. 1o1 ff.). Die Berücksichtigung einer systemgerechteren Terminologie würde indes die Darstellung nach dem Gesetz zusammengehöriger Vorschriften auseinanderreißen, ohne einen nennenswerten Gewinn an Übersichtlichkeit zu erreichen. Der Gesetzgeber hat mehrfach Steuerbefreiungen und Freibeträge vermischt. Vgl. § 3 Ziff. 17, 25, 51 EStG 1974, § 4 LStDV 1975. Sh. auch Abschn. 5 Abs. 1 EStR 1972,

Gesetzessystematik wegen der sinnfälligeren Anordnung im Zusammenhang mit den übrigen Freibetragsregelungen des § 19 erreicht, wodurch nunmehr die Reihenfolge des Abzugs- der Freibeträge deutlicher wird.[1)]

Die Frage,ob durch die neue Anordnung der Vorschrift die "Rechtsnatur" des Weihnachtsfreibetrages eine andere geworden ist, mag unbeantwortet bleiben, da sie im geltenden Recht keine ersichtliche Bedeutung mehr hat.[2)]

---

1) Gl. A. Herrmann-Heuer (1975), Anm. zu § 3 Ziff 17

2) Zur Rechtsnatur des Weihnachtsfreibetrages vgl. das BFH-Urteil v. 14.1.1972 -VI R 3o/69 - BStBl II S. 341. Wegen der Normierung der Steuerfreiheit in § 3 EStG sah der BFH einen Unterschied zu dem Arbeitnehmer-Freibetrag (§ 19 EStG) und versagte deswegen einem Arbeitslohn von bis zu 1oo DM die (steuerrechtliche) Qualifikation als "Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit" mit der Folge, daß der Sonderausgabenpauschbetrag gem. § 1oc Nr. 1 EStG nicht zustehe. Hingegen lasse der Arbeitnehmer-Freibetrag nicht Einnahmen bis zu 24o DM außer Ansatz, sondern greife erst "bei der Er-. mittlung der Einkünfte", wenn acuh "vor Abzug der Werbungskosten" ein.
Bei den Beratungen über die Einführung des Arbeitnehmer Freibetrages (1964) war im Finanzausschuß hauptsächlich überlegt worden, ob nicht der Weihnachtsfreibetrag mit dem Arbeitnehmer-Freibetrag zu einem einheitlichen Freibetrag zusammengelegt werden solle. Man befürchtete jedoch, daß für Arbeitnehmer der Weihnachtsfreibetrag dann nicht mehr zu erkennen wäre und daß deswegen in absehbarer Zeit wieder ein zusätzlicher Weihnachtsfreibetrag gefordert werden würde (vgl. G. Heine (1971), S. 175). Die unterschiedliche Anordnung der genannten Freibeträge im Gesetz hatte danach offenbar nicht ihre Ursache in Erwägungen des Gesetzgebers über Rechtsnatur und Wesen der Vergünstigungen.

Bei der Steuerfreiheit von Jubiläumsgeschenken (§ 5 LStDV 1971, § 4 LStDV 1975) ist die Begrenzung auf die Höhe eines Monatslohns weggefallen, so daß generell eine Grenze der Steuerfreiheit von 1200 DM gilt, vgl. § 4 Abs. 2 LStDV 1975. Im übrigen ist die Vorschrift nicht verändert worden.[1) 2)] Durch die in das Gesetz eingefügte Vorschrift des § 3 Ziff. 64 EStG 1975, wonach bei bestimmten Arbeitnehmern ein Betrag in Höhe des Kaufkraftausgleichs steuerfrei bleibt, wird eine Verwaltungspraxis legalisiert, die bereits seit 1950 besteht.[3)]

---

1) Ob Jubiläumsgeschenke begrifflich überhaupt steuerbarer Arbeitslohn sind, soweit sie nach Art und Höhe nicht über den Rahmen des üblichen hinausgehen, kann bezweifelt werden (vgl. J. H. Koether (1972), S. 16 ff.; Herrmann-Heuer (1975), Anm. 41, 42 zu § 19).

2) Es bestehen außerdem Bedenken gegen die Rechtsgültigkeit der Lohnsteuerdurchführungsverordnung, insoweit die Steuerbefreiung von Jubiläumsgeschenken betroffen ist. Denn die Ermächtigung für diese Rechtsverordnung leitete sich aus § 3 Ziff. 52 EStG her, einer Bestimmung, bei der erhebliche Zweifel anzumelden sind, ob sie den Anforderungen des Art. 80 GG entspricht (vgl. u.a. Herrmann-Heuer, § 19 EStG 1975, zu § 4 LStDV 1975).

3) Vgl. B. Bals (1974B), S. 1059
Zu den Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung siehe Herrmann-Heuer, § 3 EStG 1975, Anm. zu Ziff. 64.

Die bisherige Vorschrift des § 34a EStG 1974, wonach bestimmte Zuschläge zum Arbeitslohn steuerfrei blieben, wurde unverändert aus gesetzessystematischen Gründen als neue Vorschrift § 3b EStG 1975 beibehalten.

Gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1974 blieb ein Betrag von 25 vom Hundert der Versorgungsbezüge steuerfrei, höchstens jedoch insgesamt ein Betrag von 2400 DM im Veranlagungszeitraum. Im geltenden Recht (§ 19 Abs. 2 EStG 1975) beträgt der Vomhundertsatz 40, die Höchstgrenze 4800 DM. Im übrigen ist die Vorschrift nicht geändert worden.

Die Neuregelung wirkt sich bei Steuerpflichtigen, die Versorgungsbezüge erhalten, so aus:

Versorgungsbezüge (VBM)	Erhöhung des Freibetrages
0 - 9600	0,15 * VBM
9601 - 12000	0,4 * VBM - 2400
über 12000	2400

Die Gesetzesänderung hat also für die drei angeführten Bereiche eine unterschiedlich hohe Erhöhung des Freibetrages zur Folge.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1974 war vor Abzug der Werbungskosten ein Arbeitnehmer-Freibetrag in Höhe von 240 DM abzuziehen. In der geltenden Fassung (§ 19 Abs. 4 EStG 1975) lautet die Vorschrift: "Vom Arbeitslohn ist außerdem ein Betrag von 480 Deutsche Mark im Kalenderjahr abzuziehen (Arbeitnehmer-Freibetrag)."

3.1.2. Umfang und Reihenfolge des Abzugs der Freibeträge nach § 19 EStG

Aufgrund der in die geltende Fassung des Einkommensteuergesetzes übernommenen Vorschrift des § 19 Abs. 5 ist nunmehr klargestellt, in welcher Reihenfolge die Versorgungs-, Weihnachts- und Arbeitnehmer-Freibeträge abzuziehen sind.[1] Der Saldo aus steuerbaren Einnahmen und nach den Vorschriften der §§ 3, 3b EStG 1975 sowie § 4 LStDV 1975 steuerfreien Einnahmen wird zunächst um einen etwaigen Freibetrag für Versorgungsbezüge gekürzt. Danach werden der Weihnachts-Freibetrag und der Arbeitnehmer-Freibetrag (zusammen) abgezogen. Die Formulierung des Abs. 5 bezweckt, daß infolge der Beschränkung des Abzugs der Weihnachts- und Arbeitnehmer-Freibeträge auf die Höhe des um den Versorgungs-Freibetrag geminderten Saldos durch diese Freibeträge kein negativer Betrag entstehen kann.

Nach bisherigem Recht wurde in der Praxis nach denselben Grundsätzen verfahren.[2]

---

1) A.A. W. Gérard / G. Söffing (1974), S. 372, die der Neuregelung keinerlei inhaltliche Bedeutung zumessen; vielmehr sei die Umstellung "lediglich dadurch zu erklären, daß... der Arbeitnehmer-Freibetrag abgeschafft werden sollte ... Nachdem es beim Arbeitnehmer-Freibetrag blieb, sind die Regelungen über diesen Freibetrag dem § 19 Abs. 4 EStG angefügt worden."

2) Das folgt schon aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 3 EStG 1974, wonach der Versorgungs-Freibetrag von den Versorgungsbezügen zu errechnen ist. § 6 Abs. 2 Ziff. 4 JAV schreibt vor, daß der "maßgebende Arbeitslohn" der um den Versorgungs-Freibetrag verminderte Arbeitslohn ist. Erst von dem maßgebenden Arbeitslohn ist der Weihnachts-Freibetrag abzuziehen (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 JAV). Vgl. hierzu auch Berechnungsbeispiele bei R. Plückebaum / H. Sauerland / W. Wendt (1971), S. 363 ff..
Zur Rechtsnatur des Arbeitnehmer-Freibetrags (Tarifvergünstigung oder steuerfreie Einnahme) vgl. auch Blümich-Falk (1972), § 19 Anm. 14, S. 2064.

3.1.3. Arbeitslohnbegriff für Belastungsvergleiche

Aus Zweckmäßigkeitsgründen wird für die Belastungsrechnungen derjenige Betrag als Arbeitslohn genommen, der gem. § 38 EStG 1974, § 47 LStDV 1971 auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers zu bescheinigen war.[1] Danach ist der als sog. Bruttoarbeitslohn zu bescheinigende Betrag ungekürzt um Versorgungs-Freibetrag, Weihnachtsfreibetrag oder Arbeitnehmer-Freibetrag auszuweisen. Die übrigen steuerfreien Einnahmen sind jedoch nicht mit aufzuführen.[2] Dieser sog. Bruttoarbeitslohn war auch in den Anträgen auf Lohnsteuerjahresausgleich sowie den Einkommensteuererklärungen 1974 als Einnahme anzusetzen.

Die auf diese (im folgenden nur noch als Arbeitslohn bezeichnete) Eingangsgröße eingetretenen Einwirkungen infolge der Gesetzesänderungen werfen die Frage auf, ob und in welchem Umfang sie bei Vergleichsrechnungen zu berücksichtigen sind. Eine schlüssige Antwort darauf hätte zur Voraussetzung, daß man Informationen über die Höhe der durch die Rechtsänderungen betroffenen steuerfreien Einnahmen hat. Das ist bei dem untersuchten Material jedoch nicht der Fall gewesen. Da mit Sicherheit behauptet werden kann, daß nicht jeder Arbeitnehmer im Jahre 1974 steuerfreie Einnahmen gehabt hat, die nach geltendem Recht in größerem Umfang (§ 4 LStDV, § 3 Ziff. 9 EStG) oder geringerem Umfang (§ 3 Ziff. 13 und 16 EStG) befreit sind, scheidet ein genereller Zu- oder Abschlag aus.

---

1) Die Entsprechung im geltenden Recht siehe § 41b.
2) Vgl. im einzelnen Abschn. 59 LStR 1972

Es wird daher für die Belastungsvergleiche die Eingangsgröße Arbeitslohn unverändert übernommen und sowohl für die Berechnung nach bisherigem wie nach geltendem Recht verwendet.[1)]

---

1) Die bei der Ermittlung des Arbeitslohns zu beachtenden Besonderheiten bei bestimmten nicht der vollen Besteuerung unterliegenden Einnahmen werden nicht einbezogen. Dazu gehören gem. § 6 JAV Vergütungen für Arbeitnehmer-Erfindungen, Prämien für Verbesserungsvorschläge, sonstige Bezüge i.S. von § 35 Abs. 2 LStDV. Ebensowenig werden die ermäßigt zu besteuernden Einnahmen i.S. von § 24 i.V.m. § 34 EStG erörtert.

3.2. Einkünfte

3.2.1. Werbungskosten

Der Begriff der Werbungskosten (vgl. § 9 EStG) ist durch die Änderung des Einkommensteuerrechts im Grundsatz nicht verändert worden. Allerdings ist die Höhe der als Werbungskosten anzusetzenden Beträge geringfügig modifiziert worden.
Als neuer Absatz 4 ist in § 9 EStG 1975 eine Ermächtigung aufgenommen worden, wonach eine Rechtsverordnung erlassen werden kann, die die anzuerkennenden Mehraufwendungen für Verpflegung der Höhe nach begrenzt. Von dieser Ermächtigung hat der Verordnungsgeber Gebrauch gemacht.[1] Danach ist nach geltendem Recht die Anerkennung einzeln nachgewiesener Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen und Dienstgängen (§ 5 LStDV) und bei doppelter Haushaltsführung (§ 6 LStDV) dahingehend beschränkt worden, daß die tatsächlichen Aufwendungen, vermindert um ein Fünftel, höchstens jedoch um 6 DM, die in den §§ 5, 6 LStDV genannten Höchstbeträge nicht überschreiten dürfen.
Weiterhin ist durch die Lohnsteuerrichtlinien 1975 eine Änderung gegenüber der nach bisherigem Recht üblichen Auslegung des § 9 Abs. 1 Ziff. 6, 7 EStG eingetreten, wonach bei Arbeitsmitteln, deren (Einzel-) Anschaffungskosten nicht mehr als 800 DM betragen, bereits im Jahr der Verausgabung die Anschaffungskosten in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden können (vgl. Abschn. 3o Abs. 3 LStR 1975).

---

1) Vgl. §§ 5, 6 LStDV

Bisher war nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes die Verteilung von Anschaffungskosten in Form der Absetzung (§ 7 EStG) auch für geringwertige Wirtschaftsgüter vorzunehmen.[1] Der Rechtsgehalt der Lohnsteuerrichtlinien ist bestritten, soweit in ihnen den Steuerpflichtigen günstige Rechtsauslegungen oder Verwaltungsregelungen getroffen sind.[2] Für die sofortige Vollabziehbarkeit der Anschaffungskosten geringwertiger Arbeitsmittel wird zumindest anzunehmen sein, daß diese Vereinfachungsregelung der Richtlinien den Steuerpflichtigen einen Anspruch einräumt, wie er auch von Rechtsnormen begründet wird.

Daher hat auch diese Änderung im Einzelfall Auswirkungen auf die Höhe der steuerlich wirksamen Werbungskosten. Da hierüber jedoch keine Informationen bei der Erhebung des empirischen Materials vorlagen, werden die genannten Änderungen nicht in die Belastungsrechnungen einbezogen. Damit werden also die für das Jahre 1974 festgestellten Werbungskosten auch für die Berechnung der Steuerbelastung nach geltendem Recht verwendet.

Die Vorschrift des § 9a EStG (Werbungskostenpauschbetrag) ist gegenüber dem bisherigen Recht nicht verändert worden.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 8.11.1963 - VI 43/63 U - BStBl III S. 36

2) Vgl. W. Hartz (1976), S. 836 f.
Zur Auslegung von Steuergesetzen siehe u.a. G. Thoma/ U. Niemann (1965).

3.2.2. Ermittlung der Einkünfte

Ein vergleichender Überblick über die Änderung bei der Ermittlung der Einkünfte sei vorangestellt.

Bezeichnung	Veränderung
Arbeitslohn (ALM)[1]	unverändert[2]
Im Arbeitslohn enthaltene Versorgungsbezüge (VBM)	unverändert
Versorgungs-Freibetrag (FVM)	bisher: o,25 * VBM, höchstens 2400 DM geltend: o,4 * VBM, höchstens 4800 DM
Weihnachtsfreibetrag	unverändert
Arbeitnehmer-Freibetrag	bisher: 240 DM geltend: 480 DM
Werbungskosten (WKM)	unverändert[3]
Einkünfte (EKM)	Ermittlung wie bisher: EKM = ALM - FVM - AWF - WKM[4] mit AWF = Summe aus Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag

---

1) Die Symbole sind nach Möglichkeit unter mnemotechnischen Gesichtspunkten gebildet worden. Man lese ALM als Arbeitslohn Mann, wobei Mann für den Steuerpflichtigen steht. Beim Arbeitslohn des Ehegatten wird entsprechend ein F verwendet (ALF).

2) Auf die Einschränkungen (B.3.1.) sei hingewiesen.

3) Vgl. B.3.2.1.

4) Bei dieser Gleichung sind Besonderheiten in Fällen geringen Arbeitslohn sowie die Einbeziehung des Werbungskostenpauschbetrages (§ 9a EStG) nicht berücksichtigt.

Die Art der Ermittlung der Einkünfte hat sich nicht verändert. Sie ist wie folgt vorzunehmen:

Algorithmus EINKB
(Algorithmus EINKG) [1)2)]

Gegeben: Arbeitslohn (ALM), Werbungskosten (WKM) sowie der bereits ermittelte Freibetrag für Versorgungsbezüge (FVM)

Gesucht: Einkünfte (EKM)

1) (Werte) AWF :-- 340 (580) [1)]
WKP :-- 564 (Werbungskosten-Pauschbetrag)

2) (Hilfsgröße X)

X :-- ALM - FVM

3) (Negativprüfung) [3)]
Zu beachten ist die Vorschrift, daß die Anwendung des Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrages (AWF) sowie des Werbungskostenpauschbetrages nicht zu negativen Einkünften führen darf.

Wenn X ≤ AWF, EKM :-- -WKM, Ende
Wenn X ≤ AWF + WKP, Sprung nach 4)
Wenn WKM ≤ WKP, EKM :-- X - AWF - WKP, Ende
sonst EKM :-- X - AWF - WKM, Ende

4) (Hilfsgröße Y)

Y :-- X - AWF - WKM

5) (Negativprüfung)

Wenn Y ≤ 0, EKM :-- Y, Ende
Sonst EKM :-- 0, Ende

---

1) In Klammern die entsprechenden Angaben bzw. Werte für das geltende Recht

2) Aus Gründen der Übersichtlichkeit erfolgt die Ermittlung der Einkünfte nur für einen (alleinstehenden) Steuerpflichtigen. Der für Berechnungszwecke erforderliche Algorithmus für den Ehegatten müßte in derselben Weise erstellt werden.

3) Vgl. für das geltende Recht § 19 Abs. 5 EStG

Im Falle der Gleichung EKM = X - AWF - WKM ergibt sich der auf die Steuerreform zurückzuführende Unterschied der Größe EKM aus den Unterschieden von X und AWF. Wegen der Annahme, daß ALM unverändert ist, resultiert die Änderung von X aus der unterschiedlichen Höhe der Versorgungs-Freibeträge (FVM). Der Unterschied von AWF beträgt einheitlich 24o DM. Für Steuerpflichtige, die keine Versorgungsbezüge zu versteuern haben, sind also nach geltendem Recht die Einkünfte um 24o DM niedriger als bisher.

3.3. Gesamtbetrag der Einkünfte

Nach geltendem Recht ist für die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte (GBE) von den Einkünften der Altersentlastungsbetrag (AEM) aufgrund des neuen § 24 a EStG abzuziehen (vgl. § 2 Abs. 3 EStG).
Nach dieser Vorschrift ist Altersentlastungsbetrag ein Betrag von 4o vom Hundert des Arbeitslohn ..., höchstens jedoch insgesamt ein Betrag von 3ooo DM im Kalenderjahr. Bei der Bemessung bleiben die Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG 1975) außer Betracht. Der Altersentlastungsbetrag wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahres das 64. Lebensjahr vollendet hatte.[1)]
Nach bisherigem Recht ist damit für den Gesamtbetrag der Einkünfte (GBE) die Größe Einkünfte (EKM) anzusetzen, nach geltendem Recht ergibt sich

GBE = EKM - AEM.

---

1) Für 1975 ist diese Bedingung erfüllt, wenn der Steuerpflichtige vor dem 2.1.1911 geboren wurde (§§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 BGB).
Zur Begründung für die Vorschrift vgl. BT-Drucks. 7/147o, S. 279, wonach die Absicht der Regierung war, insbesondere "über 64 Jahre alte Steuerpflichtige, die weder eine Sozialversicherungsrente noch eine Pension beziehen, aber auch Sozialrentner oder Pensionäre, die weiter arbeiten und neben ihrer Rente oder ihrer Pension noch Arbeitslohn aus aktiver Arbeitstätigkeit haben", steuerlich zu begünstigen.

3.4. Ehegattenbesteuerung

Bei der Besteuerung von Ehegatten ergeben sich einige Besonderheiten, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und wenn bei ihnen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind (§ 26 EStG). Nach bisherigem Recht konnten Ehegatten, die diese Voraussetzungen erfüllten, zwischen Zusammenveranlagung (§ 26b EStG), getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und besonderer Veranlagung (§ 26c EStG) wählen.

Wie bisher gilt bei der Zusammenveranlagung: die Einkünfte jedes Ehegatten werden gesondert ermittelt, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet, und sodann werden die Ehegatten, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt (vgl. § 26 EStG).

Auch bei getrennter Veranlagung wird wie bisher verfahren: bei der Ermittlung der steuerlich berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen werden die Ehegatten (zunächst) - wie bei der Zusammenveranlagung - wie ein Steuerpflichtiger behandelt, danach werden diese Abzugsbeträge jedem Ehegatten jedoch zur Hälfte zugerechnet, wenn die Ehegatten nicht eine andere Aufteilung wählen.[1)]

---

1) Vgl. § 26a EStG 1974/1975
Die nach bisherigem Recht zu gewährenden oder zustehenden Kinderfreibeträge wurden hälftig zugerechnet.

Die im bisherigen Recht für Ehegatten, die im Veranlagungszeitraum geheiratet haben, vorgesehene Wahlmöglichkeit der besonderen Veranlagung (§ 26c EStG), ist ersatzlos weggefallen. Diese Veranlagungsform sah vor, die Ehegatten so zu behandeln wie unverheiratete Steuerpflichtige, wobei für den Abzug von Kinderfreibeträgen für voreheliche Kinder der Tatbestand der Ehe unberücksichtigt blieb.

Absetzungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte oder vom Einkommen erfolgen unabhängig davon, in welcher Person die Voraussetzungen für den Abzug begründet werden. Regelmäßig werden den Ehegatten diese Beträge gemeinschaftlich nur einmal gewährt.[1] Lediglich, wenn eine Vorschrift dahin auszulegen ist, daß die abzuziehenden Beträge persönliche Freibeträge sind, werden sie für jeden Ehegatten dann abgezogen, wenn beide die Voraussetzungen erfüllen.[2]

---

1) Z.B. Kinderfreibeträge (nach bisherigem Recht), Freibeträge für die Beschäftigung einer Hausgehilfin

2) Z.B. Altersfreibetrag, Freibetrag wegen Körperbehinderung.

3.5. Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

In der Systematik des Einkommensteuerrechts stellt der Sonderausgabenabzug (§§ 1o, 1ob, 1oc EStG) eine Ausnahme von dem in § 12 EStG normierten Grundsatz dar, daß Ausgaben für die Lebensführung des Steuerpflichtigen "weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte" abgezogen werden dürfen.

Grundsätzlich gilt - wie auch nach bisherigem Recht - , daß der Steuerpflichtige nur seine eigenen Sonderausgaben geltend machen kann.[1] Es können nur gezahlte, d.h. tatsächlich geleistete Sonderausgaben abgezogen werden.[2]

Erstattete Aufwendungen sind im Jahr der Erstattung mit gezahlten Sonderausgaben der gleichen Art zu verrechnen.

Ein hierbei sich ergebender negativer Betrag in einer einzelnen Sonderausgabenart darf nicht mit positiven Beträgen anderer Sonderausgabenarten verrechnet werden.[3] "Negative Sonderausgaben" sind mithin begrifflich ausgeschlossen.[4]

Die §§ 1o, 1ob EStG enthalten eine erschöpfende Aufzählung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Aufwendungen.[5]

---

1) Ehegatten i.S. v. § 26 Abs. 1 EStG gelten in diesem Zusammenhang als ein Steuerpflichtiger (vgl. BFH-Urt. v. 22.3.1967 - VI R 3oo/66 - BStBl III S. 596-). Bei Versicherungverträgen kommt es für den Abzug darauf an, wer der Versicherungsnehmer ist; unerheblich ist, wer nach dem Versicherungsvertrag bezugsberechtigt ist (vgl. BFH-Urt. v. 2o.11.1952 -IV 6/52 U- BStBl 53 III S. 36. Für Bausparbeiträge gilt entsprechendes.

2) Vgl. § 11 Abs. 3 EStG; Abschn. 33 Abs. 1 LStR 1975

3) Vgl. Abschn. 35 LStR 1975

4) Sie würden eine unstatthafte "achte Einkunftsart" begründen. Vgl. Blümich/Falk (1971), Anm. 3 zu § 8, S. 1284 Infolge der verzögerten Anpassung der Zahlungen an die geschuldeten Beträge kommt es in der Praxis vor, daß die Kirchensteuererstattung die -zahlung eines Jahres übersteigt.

5) Von den für Arbeitnehmer nicht relevanten §§ 1oa, 1od wird abgesehen.

Nach Maßgabe des Gesetzes sind Sonderausgaben entweder ohne betragsmäßige Begrenzung abzugsfähig (unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben), oder sie sind im Rahmen bestimmter Höchstbeträge abzugsfähig (beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben). Zu den letzteren gehören:

Versicherungsbeiträge (§ 1o Abs. 1 Ziff. 2 EStG),

Bausparbeiträge (§ 1o Abs. 1 Ziff. 3 EStG),

Ausbildungskosten (§ 1o Abs. 1 Ziff. 7 EStG 1975, § 1o Abs. 1 Ziff. 9 EStG 1974),

Spenden (§ 1ob EStG).

Nach geltendem Recht werden Versicherungs- und Bausparbeiträge unter dem Begriff "Vorsorgeaufwendungen" zusammengefaßt, vgl. § 1o Abs. 2 EStG 1975. Aus Gründen der Einheitlichkeit der Terminologie wird diese Bezeichnung auch für die entsprechenden Aufwendungen nach bisherigem Recht verwendet.

3.5.1. Vorsorgeaufwendungen

Voraussetzung für den Abzug von Vorsorgeaufwendungen ist, daß sie weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme eines Kredits stehen.[1] Nach bisherigem Recht war weiterhin Voraussetzung, daß Aufwendungen für Versicherungsbeiträge nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen im Sinne des § 3 Ziff. 62 EStG standen.[2] Dieses Verbot des Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen ist durch § 1o Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1975 erweitert worden auf alle steuer-

---

1) Vgl. § 1o Abs. 1 EStG 1974, § 1o Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1975. Zum Kreditaufnahmeverbot im einzelnen sh. Abschn. 35a LStR 1972, Abschn. 39 LStR 1975.

2) Die Vorschrift stellt bestimmte Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers steuerfrei.

freien Einnahmen, die nach ihrer Zweckbestimmung zur Leistung der Vorsorgeaufwendungen dienen.[1)]

Bei Lebensversicherungbeiträgen sind Änderungen hinsichtlich des Umfangs der begünstigten Vertragstypen und der Vertragslaufzeiten eingetreten.[2)]

---

1) Die von H.-P. Reuter angemeldeten Bedenken, wonach die wörtliche Auslegung der Bestimmung zur sachlich unbegründeten Versagung des Abzugs führen könne, sind zurückzuweisen, da der teleologischen Auslegung in diesem Fall der Vorzug zu geben ist. Vgl. Abschn. 39 Abs. 2 LStR - Reuter, H.-P. (1974), S. 1296 f. -

2) § 1o Abs. 1 Ziff. 2b EStG 1975. Wegen der Übergangsregelung für bestehnde Versicherungsverträge vgl. § 52 Abs. 11 EStG 1975.
Zu den Änderungen beim Sonderausgabenabzug von Lebensversicherungsbeiträgen vgl. auch H. Laux (1974A) S. 1294-1296.

Eine weitere materielle Änderung gegenüber dem bisherigen Recht ist dadurch eingetreten, daß aufgrund einer in Abschn. 4o Abs. 5 LStR 1975 enthaltenen Vereinfachungsregelung der Umfang des Abzugs von Beiträgen zur Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung erweitert worden ist. Danach können die Beträge in voller Höhe abgezogen werden, wenn für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten mit eigenem Kraftfahrzeug die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Ziff. 4 EStG abgezogen werden.[1] Nach bisherigem Recht waren die Beiträge zur Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung im Verhältnis der beruflichen und privaten Nutzung des Kraftfahrzeugs aufzuteilen, wobei aus Vereinfachungsgründen die Hälfte der Aufwendungen als Sonderausgaben abgezogen werden konnte.[2]

Aus den vorstehenden Änderungen, die den Umfang der begünstigten Versicherungsbeiträge betreffen, werden für die vorzunehmenden Belastungsvergleiche keine Folgerungen gezogen.

---

1) Nach dem Wortlaut der Richtlinien gilt die Vereinfachungsmaßnahme, wenn die Kilometerpauschalen als Werbungskosten anzusetzen sind. Es stellt sich die Frage, ob bei Steuerpflichtigen mit den ersten drei Einkunftsarten, bei denen die Kilometerpauschalen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Ziff. 6 EStG) abgezogen werden, die Vereinfachungsmaßnahme nicht anzuwenden ist.

2) Vgl. Abschn. 31b Abs. 2 LStR 1972, BFH-Urt. v. 7.2.64 - VI 2o1/62 S -, BStBl III S. 251.
Durch die geltende Regelung hat sich also der Vereinfachungseffekt verdoppelt!

Bei Bausparbeiträgen ist gegenüber dem bisherigen Recht nur hinsichtlich des Kumulierungsverbots (§ 1o Abs. 4 EStG 1974, § 1o Abs. 5 EStG 1975) eine Änderung eingetreten. Hieraus werden für die Belastungsrechnungen keine Folgerungen gezogen.

3.5.2. Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen

Dem Grundsatz nach ist die Höchstbetragsregelung des § 1o Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1974 durch den geltenden § 1o Abs. 3 EStG nicht verändert worden, wenn man von dem Wegfall des sog. Altersprivilegs absieht.[1] Wie bisher gibt es den Vorwegabzug für Versicherungsbeiträge; und für Vorsorgeaufwendungen, die die Höchstbeträge übersteigen, gilt weiterhin das Prinzip der Hälftigkeit.[2] Der Betrag der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen war nach bisherigem Recht wie folgt zu ermitteln:

Algorithmus SABZB

Gegeben: Veranlagungsart (SK), bei Zusammenveranlagung von Ehegatten hat SK den Wert 2; Versicherungsbeiträge (VS); Bausparbeiträge (BSP); Kinderzahl (KZ); Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung (ARV); Alter der Steuerpflichtigen (KAM, KAF) [3]

Gesucht: Summe der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen (SAB)

1) (Werte) X :-- 1ooo (Vorwegabzug)
Y :-- 11oo (Höchstbetrag)
Z :-- 5oo (Erhöhungsbetrag je Kind)

2) (Verdoppelungsfaktoren)

F :-- 1 (Faktor für Veranlagungsart)
Wenn SK = 2, F :-- 2
ALT :-- 1 (Faktor für Alter)
Wenn KAM ≥ 2, ALT :-- 2 und Sprung nach 3)
Wenn F = 1, Sprung nach 3)
Wenn KAF ≥ 2, ALT :-- 2

---

1) § 1o Abs. 3 Ziff. 2b EStG 1974 sah die Verdoppelung des Höchstbetrages für Steuerpflichtige vor, die vier Monate vor Beginn des Veranlagungszeitraums das 49. Lebensjahr vollendet hatten.

2) § 1o Abs. 3 Ziff. 2 EStG (Vorwegabzug), § 1o Abs. 3 Ziff. 3 EStG (Hälftigkeit).

3) Kennzahlen für Alter (KAM - Steuerpflichtiger, KAF - Ehegatte) mit folgender Bedeutung: 1-keine der folgenden Ziffern erfüllt, 2-vor Beginn des VZ das 49. Lebensjahr vollendet, 3-vier Monate vor Beginn des VZ das 49. Lebensjahr vollendet, 4-vor Beginn des VZ das 6o. Lebensjahr vollendet, 5-vor Beginn des VZ das 64. Lebensjahr vollendet, 6-vier Monate vor Beginn des VZ das 64. Lebensjahr vollendet.

```
3) (Höchstbetrag)
        HB :-- (F * Y + KZ * Z) * ALT
        SS :-- VS + BSP
        Wenn SS ≤ HB, SAB :-- SS, Ende
4) (Vorwegabzug)
        VWA :-- 0, HV :-- F * X
        Wenn ARV ≤ HV, VWA :-- HV - ARV
        Wenn VS - VWA, VWA :-- VS
        RS :-- SS - VWA  (RS: Rest der Vorsorgeaufwen-
                                 dungen)
        Wenn RS ≤ HB, SAB :-- SS, Ende
5) (Vollabzug)
        SAB :-- HB + VWA, RS :-- RS - HB
                          (Die Größe RS ist immer
                           noch positiv)
6) (Hälftiger Abzug)
        Wenn RS ≥ HB, SAB :-- SAB + o,5 * HB, Ende
        sonst SAB :-- SAB + o,5 * RS
        Ende
```

Nach geltendem Recht ist das Alter der Steuerpflichtigen nicht mehr von Bedeutung, und es haben sich die Werte verändert.[1] Im übrigen hat der Algorithmus für das geltende Recht denselben Aufbau. Daher seien nur die ersten beiden Schritte gezeigt:

Algorithmus SABZG

```
.....
1) (Werte)   X :-- 15oo  (Vorwegabzug)
             Y :-- 18oo  (Höchstbetrag)
             Z :--  6oo  (Erhöhungsbetrag je Kind)
2) (Verdoppelungsfaktoren)
             Setze F :-- 1 (Faktor für Veranlagungsart)
             Wenn SK = 2, F :-- 2
                   Setze ALT :-- 1 (Keine Verdoppelung
3) (Höchstbetrag)                    mehr für Alter)
             weiter wie bei SABZB
```

---

1) Zu der Frage, ob die neuen Höchstbeträge durch die steigenden Sozialversicherungsbeiträge ausgezehrt werden, vgl. H. Laux (1974C).

Der Wegfall des Altersprivilegs hat für den betroffenen Personenkreis im Vergleich mit den übrigen Steuerpflichtigen folgende Auswirkungen auf die höchstens abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen:

Im günstigsten Falle beträgt der abzugsfähige Teil der Vorsorgeaufwendungen das Anderthalbfache der jeweiligen Höchstbeträge, wobei der Vorwegabzug außer acht gelassen sei, also $SAB = 1{,}5 * HB$

Die Gleichung für HB ist Schritt 3) aus SABZB bzw. SABZG zu entnehmen $HB = (F * Y + KZ * Z) * ALT.$

Daraus folgt für

		Steuerpflichtige mit Altersprivileg	ohne
1974	HB =	(F*11oo + KZ*5oo)*2	(F*11oo + KZ*5oo)*1
1975	HB =	(F*18oo + KZ*6oo)*1	(F*18oo + KZ*6oo)*1
Differenz		F*(-4oo)+KZ*(-4oo)	F*7oo + KZ*1oo

Auf die Differenz von SAB wirkt sich der Unterschied von HB jeweils aus: F*(-6oo)+KZ*(-6oo) F*1o5o+KZ*15o

Für den Betrag der höchstmöglichen steuerwirksamen Vorsorgeaufwendung (VS_{max}) erhält man

F*(-8oo)+KZ*(-8oo) F*14oo+KZ*2oo.

Aus den beiden letzten Gleichungspaaren sieht man deutlich, daß insbesondere diejenigen Arbeitnehmer über 5o, die Kinder (im steuerlichen Sinne) haben, umso stärker gegenüber dem bisherigen Recht in ihrem steuerlichen Besitzstand beeinträchtigt sind, je mehr Kinder sie haben.[1)]

---

1) Zum gleichen Ergebnis kommt H. Laux (1974F), S. 12oo Zur Frage, ob der Wegfall des Altersprivilegs verfassungswidrig sei, siehe U. Heidel (1975), S. 324-325

3.5.3. Übrige beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

Die nach § 1o Abs. 1 Ziff. 7 EStG 1975 (bisher § 1o Abs. 1 Ziff. 9 EStG) als Sonderausgaben abzugsfähigen Berufsausbildungsaufwendungen sind wie bisher bis zu 9oo DM bzw. 12oo DM abzugsfähig.
Die Abzugsfähigkeit von Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke (§ 1ob EStG) ist ebenfalls unverändert in das geltende Recht übernommen worden.

3.6. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

Die materiellen Änderungen bei den unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben sind der nachstehenden Übersicht zu entnehmen.

Sonderausgabenart	EStG 1974	EStG 1975
	jeweils § 1o Abs. 1	
Renten und dauernde Lasten	Ziff. 1	Ziff. 1
Kirchensteuer	Ziff. 4	Ziff. 4
Vermögensteuer	Ziff. 5	entfällt
abzugsfähige Teile der Vermögensabgabe, Hypothekengewinnabgabe, Kreditgewinnabgabe	Ziff. 6	Ziff. 5
Beiträge nach Kindergeldgesetzen	Ziff. 7	entfällt
Steuerberatungskosten	Ziff. 8	Ziff. 6

Für die vorliegende Untersuchung waren aus der Streichung des Sonderausgabenabzugs von Vermögensteuer und Kindergeldbeiträgen keine Folgerungen zu ziehen. Denn bei dem untersuchten Personenkreis spielten diese Abgaben keine Rolle.

3.7. Pauschbeträge für Sonderausgaben

Pauschbeträge für Sonderausgaben werden abgezogen, wenn nicht höhere Sonderausgaben nachgewiesen werden. Dies hat sich gegenüber dem bisherigen Recht nicht geändert.[1)]
Neu ist dagegen die Trennung der Pauschbeträge in einen Sonderausgaben-Pauschbetrag, der für Sonderausgaben im Sinne des § 1o Abs. 1 Ziff. 1, 4 bis 7 und des § 1ob EStG abgezogen wird, und in einen Vorsorge-Pauschbetrag - für Bezieher von Arbeitslohn Vorsorge-Pauschale genannt[2)] -, der für die Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 1o Abs. 1 Ziff. 2 und 3 EStG abzuziehen ist.
Dem bisher für Arbeitnehmer geltenden Sonderausgaben-Pauschbetrag von 936 DM (im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten 1872 DM) entspricht nun die Summe aus dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 1ocAbs. 1) und der Vorsorge-Pauschale (§ 1o Abs. 3).
Der Sonderausgaben-Pauschbetrag beträgt 24o DM, er wird bei zusammenveranlagten Ehegatten sowie Personen, bei denen die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 EStG zu ermitteln ist, verdoppelt.
Für die Berechnung der Vorsorgepauschale gilt ein kombiniertes Verfahren aus Mindestbeträgen, relativ zur Bemessungsgrundlage ansteigenden sowie Höchstbeträgen. Auch hier kommt eine Verdoppelung für Steuerpflichtige, die nach dem Splitting-Tarif besteuert werden, in Betracht.

---

1) Vgl. § 1oc Abs. 1 EStG 1975, § 1oc Satz 1 EStG 1974
2) § 1oc Abs. 3 EStG 1975

Im einzelnen sei die Ermittlung der Sonderausgaben-Pauschbeträge gem. § 1oc EStG 1975 mittels eines Algorithmus' gezeigt:

Algorithmus SAPAG

Gegeben: Arbeitslohn des Steuerpflichtigen (ALM) und ggfls. seines (mit ihm veranlagten) Ehegatten (ALF), anzuwendender Tarif (Grundtarif oder Splittingtarif gem. § 32a Abs. 5,6 EStG) sowie die bereits ermittelten Freibeträge für Versorgungsbezüge (FVM, FVF) und Altersentlastung (AEM, AEF)

Gesucht: Sonderausgaben-Pauschbetrag (SAP), Vorsorge-Pauschale (VSP) und deren Summe (SVP)

1) (Werte) BRV :-- 3360o (Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten)
WF :-- 1oo (Weihnachtsfreibetrag)

2) (Verdoppelungsfaktor)
F :-- 1
Wenn Splittingtarif, F :-- 2

3) (SAP) SAP :-- F * 24o

4) (Bemessungsgrundlage für VSP)
X :-- ALM - FVM - AEM - WF (§ 1o Abs. 3 Satz 4)
Wenn X ≺ 0, X :-- 0
Wenn X ≻ BRV, X :-- BRV
Wenn F = 1, Sprung nach 5)
Y :-- ALF - FVF - AEF - WF (§ 1o Abs. 4 Ziff. 3)
Wenn Y ≺ 0, Y :-- 0
Wenn Y ≻ BRV, Y :-- BRV
X :-- X + Y

5) (VSP) A :-- o,o8*X
Wenn A ≻ F*18oo + KZ*6oo, A :-- F*18oo + KZ*6oo
B :-- o,o8*X
Wenn B ≻ F*9oo + KZ*3oo, B :-- F*9oo + KZ*3oo
VSP :-- (A + B, gerundet auf das nächste Vielfache von 3o)
Wenn VSP ≺ F * 3oo, VSP :-- F * 3oo

6) (SVP) SVP :-- SAP + VSP, Ende

Bei einem Vergleich der Pauschalierungsregelungen des § 1oc nach bisherigem und nach geltendem Recht muß man berücksichtigen, daß die Pauschbeträge nur subsidiär gelten. Unter dieser Voraussetzung kann man beispielsweise für einen Alleinstehenden, dessen Sonderausgaben nach bisherigem Recht pauschal berücksichtigt worden sind, angeben, von welchem Arbeitslohn an die geltende Pauschalierung zu einem höheren Betrag als 936 DM führt. Dabei sei der Einfachheit halber angenommen, daß weder ein Versorgungs-Freibetrag noch ein Altersentlastungsbetrag abzuziehen sind.

Sei die Bemessungsgrundlage $X = ALM - 1oo$

Dann folgt $936 = 24o + o,16X$

$ALM = 445o.$

Man kann also die Aussage machen, daß bei einem Arbeitslohn von mehr als 445o DM die geltende Regelung zu höheren Pauschbeträgen führt als die bisherige.
Die Absicht des Gesetzgebers war es, durch die Vorsorgepauschale die regelmäßigen Vorsorgeaufwendungen der Arbeitnehmer zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit der Einarbeitung der Vorsorgepauschale in die Lohnsteuertabellen (vgl. § 38c EStG 1975) und der Aufhebung der Möglichkeit zur Eintragung eines Freibetrages für Vorsorgeaufwendungen auf der Lohnsteuerkarte (vgl. § 39a Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1975) sollte die Anzahl der Lohnsteuerermäßigungsverfahren erheblich gemindert werden.[1)]
Der Gesetzgeber geht also davon aus, daß Arbeitnehmer regelmäßig Vorsorgeaufwendungen in der Höhe der Vorsorge-

---

1) Vgl. die BMF-Informationen zur Steuerreform, wonach die Zahl der wegfallenden Ermäßigungsanträge auf 7,5 Millionen geschätzt wird. (Bundesministerium der Finanzen (1974), S. 18)

pauschale haben. Dies trifft für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer weitgehend zu.[1)]

Bei Arbeitnehmern, die nicht sozialversicherungspflichtig sind, wird unterstellt, daß sie freiwillig Vorsorgeaufwendungen in entsprechender Höhe entrichten.[2)]

Ob eine derartige Unterstellung empirischen Nachprüfungen standhält, erscheint zumindest fraglich.[3)] Daher hatte auch die Eberhard-Kommission in ihrem Vorschlag zur Neuregelung des pauschalen Abzugs der Vorsorgeaufwendungen eine besondere Regelung für Beamte vorgesehen.[4)] Aus Gründen der Gleichbehandlung sollten für Beamte niedrigere Pauschbeträge eingeführt werden.

Die geltende Regelung erscheint nicht unbedenklich, insofern durch die Hervorhebung des Topos der Verwaltungsvereinfachung der höherrangige Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung vernachlässigt wird. Denn für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen hat die pauschale Abgeltung (tatsächlich nicht geleisteter) Vorsorgeaufwendungen im Ergebnis die Wirkung eines Frei-

---

1) Nach H. Laux (1974D), S. 1242, ist der Zweck der Vorsorgepauschale, "die in der Regel zwangsweise zu entrichtenden Vorsorgeaufwendungen in Gestalt von Sozialversicherungsbeiträgen pauschal zu erfassen".

2) So z.B. B. Bals (1974B), S. 1o6o

3) Bei den vom Verfasser untersuchten Fällen, die wegen ihrer geringen Zahl allerdings nicht als repräsentativ anzusehen sind, ergab sich immerhin, daß bei alleinstehenden Nichtsozialversicherungspflichtigen nur in 6 von 39 Fällen die nachgewiesenen Sonderausgaben die Pauschalen gem. § 1oc EStG 1975 überschritten hätten; bei Ehegatten mit nur einem sozialversicherungspflichtigen Verdiener war das Verhältnis 28 zu 121, bei Doppelverdienern ohne Sozialversicherungspflicht waren in (allen) 9 Fällen die Aufwendungen niedriger als die Pauschalen.

4) Vgl. Eberhard-Kommission (1971), S. 135 ff.

betrages.[1] Zwar ist anerkannt, daß um der Vereinfachung willen bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern ein Vorteil eingeräumt werden könne.[2] Dieser muß sich jedoch in vertretbaren Grenzen halten.

---

1) Kritisch zur Versorgepauschale, soweit sie zur Besserstellung für Beamte führt, z.B. W. Lippek (1974), S. 41, H. Laux (1974b), S. 1245.

2) Vgl. W. Hartz (1976), S. 837
Zu den tragenden Prinzipien der Besteuerung vgl. u.a. F. Neumark (1965), K. Tipke (1974), S. 13ff..

3.8. Zusammenhang zwischen § 1o Abs. 3 und § 1oc Abs. 3 EStG 1975

Aus dem Wortlaut des § 1oc Abs. 1 und 2 EStG 1975 ist zu entnehmen, daß die Pauschalierungsregelung nur dann eingreift, wenn nicht höhere Sonderausgaben nachgewiesen werden. Da der Abzug nachgewiesener Vorsorgeaufwendungen gem. § 1o Abs. 3 EStG 1975 durch Höchstbeträge beschränkt ist, muß man folgern, daß die nachrangige Vorschrift des § 1oc EStG 1975 hinsichtlich der Vorsorgepauschale nicht zu abzugsfähigen Beträgen führen darf, die höher sind als die Abzugsbeträge für nachgewiesene Vorsorgeaufwendungen. Andernfalls gäbe auch der Hinweis auf die Möglichkeit, höhere Aufwendungen nachzuweisen (und damit einen höheren steuerlichen Abzugsbetrag zu erzielen), keinen Sinn. Diese Ansicht scheint bestätigt, wenn man die Höchstbeträge für Vorsorgepauschalen mit den Höchstbeträgen gem. § 1o Abs. 3 Ziff. 1 und 3 EStG 1975 vergleicht.[1] Allerdings ist in § 1oc Abs. 3 letzter Satz EStG 1975 die Verdoppelung der Höchstbeträge auch für Steuerpflichtige vorgesehen, deren tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 6 EStG 1975 zu ermitteln ist. Eine entsprechende Verdoppelung fehlt jedoch in § 1o Abs. 3 EStG 1975. Die Folge davon ist, daß z.B. ein (kinderloser) Bezieher von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, auf den § 32a Abs. 6 EStG 1975 anzuwenden ist, im günstigsten Falle eine Vorsorgepauschale von 447o DM absetzen kann.

---

1) Gl. A. offenbar auch W. Gérard/G. Söffing (1974), S. 372: "Die Vorsorgepauschale beträgt 16 v.H. des Arbeitslohns unter Berücksichtigung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen von 18oo/36oo DM zuzüglich 6oo DM je Kind einschließlich des hälftigen Abzugs."

Ein Bezieher anderer Einkünfte hingegen kann unter sonst gleichen Voraussetzungen trotz nachgewiesener Vorsorgeaufwendungen von 51oo DM oder darüber gem. § 1o Abs. 3 EStG 1975 lediglich einen Betrag von höchstens 42oo DM abziehen.

Bei dem in § 32a Abs. 6 EStG 1975 angesprochenen Personenkreis (Alleinstehende mit Splittingtarif) kann also der für Vorsorgeaufwendungen höchstmögliche Abzugsbetrag gem. § 1o EStG 1975 niedriger sein als die für Arbeitnehmer anzuwendende Vorsorgepauschale.

Ein Grund für diese Besserstellung von Arbeitnehmern gegenüber Beziehern anderer Einkunftsarten ist nicht ersichtlich. Es ist daher anzunehmen, daß der Gesetzgeber in diesem Punkte übersehen hat, den Zusammenhang zwischen § 1oc und § 1o Abs. 3 EStG 1975 herzustellen, so wie er es bei zusammenveranlagten Ehegatten und den nach dem Grundtarif besteuerten Personen getan hat.

Ein Vergleich der Algorithmen SABZG und SAPAG läßt den Unterschied deutlich hervortreten. Im jeweiligen Schritt 2) wird für die Verdoppelung als Kriterium einmal die Veranlagungsart (Einzel- oder Zusammenveranlagung - vgl. SABZG -) und das andere Mal der anzuwendende Tarif (Grund- oder Splittingtarif - vgl. SAPAG -) eingesetzt.

Die Entwicklung der Vorsorgepauschale und des Betrages der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen für die Fallgruppe der nach dem Splittingtarif besteuerten Alleinstehenden wird in den nachstehenden Tabellen gezeigt. Sie lassen erkennen, wie sich bei steigenden Arbeitslöhnen der Unterschied zwischen den höchstens abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen und der Vorsorgepauschale verhält.

WIRKUNG DER VORSORGEPAUSCHALE

ALLEINSTEHEND (SPL.-TARIF)

0 KIND(ER)

MIT ARB.-GEB.-ANT. RENTENVERS.

1	2	3	4	5	6	7	8
10000.	1560.	891.	4209.	3309.	2649.	62.93	1749.
11000.	1740.	981.	4119.	3219.	2379.	57.75	1479.
12000.	1890.	1071.	4029.	3129.	2139.	53.09	1239.
13000.	2040.	1161.	3939.	3039.	1899.	48.21	999.
14000.	2220.	1251.	3849.	2949.	1629.	42.32	729.
15000.	2370.	1341.	3759.	2859.	1389.	36.95	489.
16000.	2520.	1431.	3669.	2769.	1149.	31.31	249.
17000.	2700.	1521.	3600.	2700.	900.	25.00	0.
18000.	2850.	1611.	3600.	2700.	750.	20.83	-150.
19000.	3000.	1701.	3600.	2700.	600.	16.66	-300.
20000.	3180.	1791.	3600.	2700.	420.	11.66	-480.
21000.	3330.	1881.	3600.	2700.	270.	7.49	-630.
22000.	3480.	1971.	3600.	2700.	120.	3.33	-780.
23000.	3630.	2061.	3600.	2700.	-30.	-0.83	-930.
24000.	3690.	2151.	3600.	2700.	-90.	-2.50	-990.
25000.	3780.	2241.	3600.	2700.	-180.	-5.00	-1080.
26000.	3870.	2331.	3600.	2700.	-270.	-7.50	-1170.
27000.	3930.	2421.	3600.	2700.	-330.	-9.16	-1230.
28000.	4020.	2511.	3600.	2700.	-420.	-11.66	-1320.
29000.	4110.	2601.	3600.	2700.	-510.	-14.16	-1410.
30000.	4170.	2691.	3600.	2700.	-570.	-15.83	-1470.
31000.	4260.	2781.	3600.	2700.	-660.	-18.33	-1560.
32000.	4350.	2871.	3600.	2700.	-750.	-20.83	-1650.
33000.	4410.	2961.	3600.	2700.	-810.	-22.50	-1710.
34000.	4470.	3024.	3600.	2700.	-870.	-24.16	-1770.
35000.	4470.	3024.	3600.	2700.	-870.	-24.16	-1770.

SP. 1 = ARBEITSLOHN
SP. 2 = VORSORGEPAUSCHALE
SP. 3 = ARB.-GEB.-ANT. RENTENVERS.
SP. 4 = MAX. VORSORGEAUFW.
SP. 5 = ABZUGSF. BETRAG VON SP. 4
SP. 6 = SP. 4 - SP. 2
SP. 7 = SP. 6 IN PROZ. VON SP. 4
SP. 8 = SP. 5 - SP. 2

WIRKUNG DER VORSORGEPAUSCHALE

ALLEINSTEHEND (SPL.-TARIF)

0 KIND(ER)

OHNE ARB.-GEB.-ANT. RENTENVERS.

1	2	3	4	5	6	7	8
10000.	1560.	0.	5100.	4200.	3540.	69.41	2640.
11000.	1740.	0.	5100.	4200.	3360.	65.88	2460.
12000.	1890.	0.	5100.	4200.	3210.	62.94	2310.
13000.	2040.	0.	5100.	4200.	3060.	59.99	2160.
14000.	2220.	0.	5100.	4200.	2880.	56.47	1980.
15000.	2370.	0.	5100.	4200.	2730.	53.52	1830.
16000.	2520.	0.	5100.	4200.	2580.	50.58	1680.
17000.	2700.	0.	5100.	4200.	2400.	47.05	1500.
18000.	2850.	0.	5100.	4200.	2250.	44.11	1350.
19000.	3000.	0.	5100.	4200.	2100.	41.17	1200.
20000.	3180.	0.	5100.	4200.	1920.	37.64	1020.
21000.	3330.	0.	5100.	4200.	1770.	34.70	870.
22000.	3480.	0.	5100.	4200.	1620.	31.76	720.
23000.	3630.	0.	5100.	4200.	1470.	28.82	570.
24000.	3690.	0.	5100.	4200.	1410.	27.64	510.
25000.	3780.	0.	5100.	4200.	1320.	25.88	420.
26000.	3870.	0.	5100.	4200.	1230.	24.11	330.
27000.	3930.	0.	5100.	4200.	1170.	22.94	270.
28000.	4020.	0.	5100.	4200.	1080.	21.17	180.
29000.	4110.	0.	5100.	4200.	990.	19.41	90.
30000.	4170.	0.	5100.	4200.	930.	18.23	30.
31000.	4260.	0.	5100.	4200.	840.	16.47	-60.
32000.	4350.	0.	5100.	4200.	750.	14.70	-150.
33000.	4410.	0.	5100.	4200.	690.	13.52	-210.
34000.	4470.	0.	5100.	4200.	630.	12.35	-270.
35000.	4470.	0.	5100.	4200.	630.	12.35	-270.

SP. 1 = ARBEITSLOHN
SP. 2 = VORSORGEPAUSCHALE
SP. 3 = ARB.-GEB.-ANT. RENTENVERS.
SP. 4 = MAX. VORSORGEAUFW.
SP. 5 = ABZUGSF. BETRAG VON SP. 4
SP. 6 = SP. 4 - SP. 2
SP. 7 = SP. 6 IN PROZ. VON SP. 4
SP. 8 = SP. 5 - SP. 2

3.9. Außergewöhnliche Belastungen[1)]

Außergewöhnliche Belastungen sind nach der geltenden Regelung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen (§ 2 Abs. 4 EStG 1975). Sie haben damit Auswirkungen auf die Höhe des Einkommens, was in den Fällen, bei denen Rechtsfolgen an die Höhe des Einkommens geknüpft werden, eine Rolle spielt. So ist beispielsweise die Durchführung einer Veranlagung bei Arbeitnehmern gem. § 46 EStG - auch in der bisherigen Fassung - an das Überschreiten bestimmter Einkommensgrenzen gebunden.

3.9.1. Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art

Die Legaldefinition der außergewöhnlichen Belastung ist unverändert beibehalten worden. Der Umfang der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen ist in zweifacher Weise gegenüber dem bisherigen Recht beschränkt worden.

1. Aufwendungen für Diätverpflegung können nicht mehr berücksichtigt werden (§ 33 Abs. 2 Satz 3 EStG 1975).
2. Die zumutbare Belastung (bisher: zumutbare Eigenbelastung) ist von einer anderen Bemessungsgrundlage und mit anderen Vomhundertsätzen zu errechnen (§ 33 Abs. 3 EStG 1975, § 64 EStDV 1974)

---

1) §§ 33, 33a EStG 1974, §§ 64, 65 EStDV 1974, §§ 33, 33a, 33b EStG 1975

Nach bisherigem Recht war der abzugsfähige Teil der außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art gem. § 33 EStG i.V.m. § 64 EStDV wie folgt zu ermitteln.

Algorithmus AGBAB

Gegeben: Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (AGB), Kinderzahl (KZ), Veranlagungsart(Ehegattenbesteuerung nach § 26, Einzelveranlagung), anzuwendender Tarif (Grundtarif oder Splittingtarif), sowie die bereits ermittelten Größen Gesamtbetrag der Einkünfte (GBE), Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben (SAS), Freibeträge wegen Körperbehinderung (FKB), Freibeträge gem. § 33a Abs. 1 bis 4 (UBF, HGF), Hinterbliebenenfreibetrag (HBF), besonderer Freibetrag gem. § 32 Abs. 3 Ziff. 1 (BFB), Altersfreibeträge (AFB)

Gesucht: Zumutbare Eigenbelastung (ZEB), abzugsfähiger Teil der Aufwendungen (ABW)

1) (Werte) Sei PR der für Ermittlung von ZEB benötigte Vomhundertsatz, der auf die Bemessungsgrundlage X anzuwenden ist.
PR :-- 0
X :-- GBE - SAS - UBF - HGF - FKB - HBF - AFB[1)]

2) (Kinder?)
Wenn KZ = 0, Sprung nach 3)
Wenn KZ ≠ 3, PR :-- 4 und Sprung nach 4)
Wenn KZ = 3 oder KZ = 4, PR :-- 2
Sprung nach 4)

3) (Keine Kinder)
PR :-- 5
Wenn Alleinstehend und wenn Grundtarif und wenn BFB = 0, PR :-- 6

4) (Höhe von X)
Wenn X ≥ 6000, PR :-- PR + 1

5) (Ergebnis)
ZEB :-- X * PR/100
ABW :-- AGB - ZEB
Ende

---

1) Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit dem geltenden Recht wird für die Ermittlung von X die Größe Einkommen nicht explizit verwendet, sie ergibt sich durch GBE-SAS.

Die Vorschrift des geltenden Rechts ergibt folgenden

Algorithmus AGBAG

Gegeben: AGB, darin enthaltene Kosten für Diätverpflegung (DIT), KZ, Veranlagungsart, anzuwendender Tarif, Sonderausgaben i.S.v. § 1o Abs. 1 Ziff. 1, 4-7 (SA) sowie Sonerausgaben i.S.v. § 1ob (SPE), die bereits ermittelten Größen GBE sowie der Sonderausgaben-Pauschbetrag gem. § 1o Abs. 1 (ggfls. i.V.m. Abs. 4) -(SAP)-,

Gesucht: ZEB, ABW

1) (Werte) PR :-- 1
S :-- SA + SPE
Wenn S < SAP, S :-- SAP[1)]
X :-- GBE - S

2) (Kinder?) Wenn KZ = 0, Sprung nach 3)
Wenn KZ < 3, PR :-- 3
Sprung nach 4)

3) (keine Kinder)
PR :-- 5
Wenn Alleinstehend und wenn Grundtarif,
PR :-- 7 und Sprung nach 5)

4) (Höhe von X)
Wenn X < 24ooo, Sprung nach 6)
PR :-- PR + 1
Wenn X < 5oooo, Sprung nach 6)
Wenn PR = 6, PR :-- 5
PR :-- PR + 2
Wenn X < 1ooooo, Sprung nach 6)
PR :-- PR +1
Wenn PR < 7, PR :-- 7
Sprung nach 6)

5) (Höhe von X in anderen Fällen)
Wenn X > 5oooo, PR :-- 8

6) (Ergebnis)
ZEB :-- X * PR/1oo
ABW :-- AGB - DIT - ZEB
Ende

---

1) Nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 3 sind die Sonderausgaben gem. § 1o Abs. 1 Ziff. 1, 4-7 sowie nach § 1ob anzusetzen. Es mag zweifelhaft sein, ob die Regelung des § 1oc auch auf § 33 anzuwenden ist, denn "die" Sonderausgaben - als tatsächlich aufgewendete Beträge - sind nicht dasselbe wie der Pauschbetrag nach § 1oc, der "für" - nicht in dieser Höhe verausgabte - Sonderausgaben anzusetzen ist. Da indes der Vereinfachungszweck der Pauschalierung gem. § 1oc in Frage gestellt wäre, wenn für § 33 ein Einzelnachweis der (niedrigeren) tatsächlichen Aufwendungen erforderlich wäre, wird man der Auslegung in Abschn. 66 Abs. 3 LStR 1975 zustimmen müssen, wonach auch bei § 33 mindestens die Pauschbeträge nach § 1oc Abs. 1 und 4 anzusetzen sind.

3.9.2. Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen

Nach § 33a Abs. 1 EStG 1975 können die zwangsläufig entstandenen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung mit einem Betrage von bis zu 3000 DM (bisher 1200 DM) je unterhaltene Person abgezogen werden. Der Betrag der unschädlichen eigenen Einkünfte der unterhaltenen Person ist von 1200 DM auf 3600 DM angehoben worden. In der geltenden Fassung der Vorschrift ist die Gewährung des Freibetrages an die Voraussetzung gebunden, daß weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz für die unterhaltene Person hat. Im bisherigen Recht lautete die entsprechende Bestimmung, daß dem Steuerpflichtigen für die unterhaltene Person kein Kinderfreibetrag zustand oder zu gewähren war. Es war jedoch ohne Bedeutung, ob andere Steuerpflichtige für die unterhaltene Person einen Kinderfreibetrag erhielten.

Für die Gewährung eines Freibetrages wegen auswärtiger Unterbringung ist nach § 33a Abs. 2 EStG nunmehr erforderlich, daß der Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld für das auswärts in Berufsausbildung befindliche Kind hat. Der Freibetrag wird nicht mehr gewährt für die auswärtige Unterbringung von Personen, für die ein Freibetrag nach § 33a Abs. 1 EStG 1975 zu gewähren ist. Wegen der ab 1977 geltenden Regelung vgl. § 52 Abs. 22 EStG.

Die Tatbestandsmerkmale für die Gewährung eines Freibetrages wegen der Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe sind unverändert in das geltende Recht übernommen worden (§ 33a Abs. 3 EStG). Neu ist die Vorschrift, daß bei Nichtvorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für den Hausgehilfin-Freibetrag ein Betrag von 1200 DM abgezogen werden kann, wenn der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte in einem Heim oder dauernd zur Pflege untergebracht ist und die Aufwendungen für die Unterbringung Kosten für Dienstleistungen, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind, enthalten.

Körperbehinderten werden wie bisher zur Abgeltung ihrer außergewöhnlichen Belastungen Pauschbeträge gewährt, die den Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen entbehrlich machen und damit der Verwaltungsvereinfachung dienen sollen.[1)2)] Die Pauschbeträge sind um bis zu 840 DM heraufgesetzt worden, für Blinde und bestimmte Pflegefälle um 2400 DM auf nunmehr 7200 DM.

---

1) § 33a Abs. 6 EStG 1974, § 65 EStDV, § 33b EStG 1975

2) Vgl. B. Bals (1974B), S. 1063
Der Freibetrag für Hinterbliebene ist unverändrt beibehalten worden (vgl. § 65, Abs. 4 EStDB 1974, § 33b Abs. 4 EStG), er beträgt weiterhin 720 DM.

3. 1o. Sonderfreibeträge

Nach § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1974 wurde bei Steuerpflichtigen, die mindestens vier Monate vor dem Beginn des Veranlagungszeitraums das 64. Lebensjahr vollendet hatten, ein Altersfreibetrag in Höhe von 72o DM abgezogen. Der Höhe nach ist der Altersfreibetrag unverändert in das geltende Recht übernommen worden (§ 32 Abs. 2 EStG), für die altersmäßige Voraussetzung genügt es nunmehr, daß die Vollendung des 64. Lebensjahres vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem der Steuerpflichtige sein Einkommen bezogen hat, eingetreten ist.
Steuerpflichtige, die weder der Ehegattenbesteuerung unterliegen noch nach dem Splittingtarif besteuert werden, erhalten wie bisher einen Sonderfreibetrag, der im geltenden Recht als Haushaltsfreibetrag bezeichnet wird; er beträgt 84o DM, wenn der Steuerpflichtige vor Beginn des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) das 49. Lebensjahr vollendet hatte (§ 32 Abs. 3 Ziff. 1 EStG 1975). Nach bisherigem Recht mußte das 49. Lebensjahr vier Monate vor dem Beginn des Kalenderjahres vollendet sein. Der Freibetrag beträgt 3ooo DM (bisher 12oo DM), wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum mindestens ein Kind hat.[1)]

---

1) § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1975, § 32 Abs. 3 Ziff. 1b EStG 1974

3.11. Steuerliche Berücksichtigung von Kindern

Das bisherige Einkommensteuerrecht trug der durch den Unterhalt von Kindern bedingten wirtschaftlichen Belastung der Steuerpflichtigen durch vom Einkommen abzuziehende Kinderfreibeträge Rechnung.[1] Im geltenden Recht ist ein Abzug von Kinderfreibeträgen nicht mehr vorgesehen. Gleichwohl bleibt das Vorhandensein von Kindern im steuerlichen Sinne von Bedeutung für

- den besonderen Freibetrag ("Halbfamilienfreibetrag") nach § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG,
- die Bemessung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen und Vorsorgepauschalen nach §§ 10 Abs. 3, 10c Abs. 3, 4 sowie 38c Abs. 1 Ziff. 5 EStG,
- die Staffelung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG,
- die Geltendmachung von Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe nach § 33a Abs. 3 EStG,
- die Übertragung von Körperbehinderten- oder Hinterbliebenenfreibeträgen nach § 33b Abs. 5 EStG,
- die Einkommensteuer als Maßstabsteuer (§ 51a EStG).

Der in § 32 Abs. 4 bis 7 EStG 1975 enthaltene steuerliche Kinderbegriff schließt weitgehend an das bisherige Recht an.[2]

---

1) § 32 Abs. 1 und 2 EStG 1974; die Kinderfreibeträge waren 1200 DM für das erste Kind, 1680 DM für das zweite Kind, 1800 DM für jedes weitere Kind.

2) Vgl. H.-U. Kieschke (1974B), S. 1737
Zur Berücksichtigung von Kindern nach geltendem Recht vgl. auch J. Giloy (1974), H. Laux (1974G).

Wie bisher umfaßt der Begriff eheliche, für ehelich erklärte sowie nichteheliche Kinder - im geltenden Recht unter der Bezeichnung "leibliche Kinder" zusammengefaßt -, wobei in materieller Hinsicht nichteheliche Kinder nunmehr auch im Verhältnis zum Vater berücksichtigt werden.[1] Die mehrfache Berücksichtigung von Kindern bei den verschiedenen Elternpaaren (leibliche Eltern, Adoptiveltern, Pflegeeltern und Stiefeltern) ist nach § 32 Abs. 4 EStG 1975 bei Steuerpflichtigen ausgeschlossen, die nicht miteinander verheiratet sind und auch nicht die übrigen Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllen. In diesen Fällen wird das Kind einem Elternteil zugeordnet.[2] Hierin liegt eine wesentliche Änderung gegenüber dem bisherigen Recht. Bisher wurde beispielsweise ein eheliches leibliches Kind geschiedener Ehegatten bei beiden Steuerpflichtigen berücksichtigt, nun wird das Kind nur einem der Ehegatten zugeordnet.

Wie bisher werden Kinder, die im Veranlagungszeitraum lebend geboren wurden oder die zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, stets berücksichtigt. Ältere Kinder jedoch nur,

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, § 32 EStG 1975, Allg. Erl. zu § 32, I., Abs. 4; Für einen besonders gelagerten Fall wurden dem Vater eines nichtehelichen Kindes die Anspruchsvoraussetzungen für den Abzug eines Kinderfreibetrages zuerkannt, vgl. BVerfG, Beschluß v. 17.1o.1973, - 1 BvL 2o/72 - BStBl 1974 II S. 95.

2) Vgl. zur Zuordnung das Beispiel bei Herrmann-Heuer, Anm. zu § 32 Abs. 4 EStG 1975, II. 2. a). Zum Begriff des Elternpaares vgl. z.B. Schreiben zum Einkommensteuerreformgesetz v. 29.11.1974, BdF IV B 2 - S 2o15 - 14/74, BStBl. I S. 946, Tz. 13.3.1.

wenn die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 oder 7 EStG 1975 vorliegen. Bei diesen Kindern ist es im Gegensatz zum bisherigen Recht nicht mehr erheblich, ob und in welcher Höhe sie eigene Einkünfte oder Bezüge haben. Bei in Berufsausbildung befindlichen oder bei Wehrdienst oder Zivildienst leistenden Kindern ist ferner nicht mehr Voraussetzung, daß sie überwiegend auf Kosten des Steuerpflichtigen unterhalten werden. Es ist entgegen der bisherigen Regelung nicht mehr erforderlich, daß die Voraussetzungen in mindestens vier Monaten vor Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelgen haben.[1] In besonderen Fällen ist nach geltendem Recht die Berücksichtigung von Kindern über das 27. Lebensjahr hinaus möglich (vgl. § 32 Abs. 7 EStG 1975).

---

1) Vgl. H.-U. Kieschke (1974B), S. 1737

4. Auswirkungen von Veränderungen der Eingangsgrößen des Sachverhalts auf das zu versteuernde Einkommen

Ein Anliegen von Steuerbelastungsvergleichen ist es, anzugeben, welche Veränderungen der Höhe der Steuerschuld eintreten, wenn eine Eingangsgröße variiert wird. Da die Höhe der Steuerschuld von der Bemessungsgrundlage zu errechnen ist, kann man sinnvoll auch fragen, wie sich die Veränderung der Eingangsgröße auf das zu versteuernde Einkommen auswirkt. Zuvor muß jedoch die Frage beantwortet werden, von welchem Standpunkt aus Parametervariationen vorzunehmen sind. Erst danach kann man angeben, ob und in welchem Umfang die Veränderung von Eingangsgrößen sinnvoll ist.
Einen möglichen Standpunkt kann man als abstrakt-theoretischen bezeichnen. Von ihm aus kann die Variation eines jeden Sachverhaltsmerkmals sinnvoll sein, soweit die sich ergebenden Sachverhalte denkmöglich sind und ggfls. in der Wirklichkeit oder nach der Lebenserfahrung vorkommen könnten.
Demgegenüber ist der Standpunkt eines Steuerpflichtigen, den interessiert, wie er Steuern sparen kann, eher pragmatisch ausgerichtet. Ihm ist beispielsweise die Information nichts wert, daß er bei völliger Erwerbsunfähigkeit einen Freibetrag in Höhe von 2760 DM abziehen kann. Ihn interessiert nur, wie er seinen, in der Realität vorzufindenden, steuerlichen Datenkranz gestalten kann. Die Möglichkeiten hierzu sind nicht zahlreich. Das liegt auch daran, daß z.B. zusätzliche Ausgaben, die lediglich zum Zwecke der Steuerersparnis vorgenommen werden, nur zum Teil wieder eingeholt werden können, jedenfalls solange die Steuersätze weniger als 100 Prozent betragen.

Steuerliche Sachverhaltsgestaltung sollte daher nicht Selbstzweck sein, sondern stets auch unter Berücksichtigung aller übrigen Auswirkungen durchgeführt werden.
Sofern man also vom pragmatischen Standpunkt aus die steuerlichen Wirkungen von Sachverhaltsveränderungen untersuchen will, muß man außer dem vorgegebenen Sachverhalt auch Angaben darüber einholen, ob und wieweit der Steuerpflichtige Sachverhaltsmerkmale autonom beeinflussen kann oder will. Daß hierbei in starkem Maße psychische Einflußfaktoren eine Rolle spielen, sei angemerkt. Aussagen hierüber wären weitgehend spekulativer Natur. Man wird sich daher damit begnügen müssen, von realitätsnahen Sachverhalten auszugehen und die Variationsbreite abzustecken.
Zu diesem Zweck sind die steuerlichen Sachverhaltsmerkmale zu ordnen, da sie offensichtlich in sehr verschiedenem Umfange geeignet sind, unterschiedliche Ausprägungen anzunehmen.
Eine mögliche Einteilung kann von dem Kriterium ausgehen, in welcher Weise der Gesetzgeber die Minderung oder Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit, die nach seiner Meinung bei Vorliegen bestimmter Sachverhaltsmerkmale eintritt, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Danach ergibt sich, daß bei einem Teil der Sachverhalte auf die Einnahmen bzw. Ausgaben (im Gesetz häufig als Aufwendungen bezeichnet) abgestellt wird. Bei einem anderen Teil werden ohne Rücksicht auf tatsächliche Aufwendungen Steuerfreibeträge abgezogen. Bei der ersten Gruppe kann man weiter unterscheiden, ob die steuerliche Auswirkung durch Höchst- oder Mindestbeträge beschränkt ist oder ob eine stetige Erhöhung bzw. Minderung gleichsinnig auf das zu versteuernde Einkommen wirkt.

Bei der zweiten Gruppe kann man danach unterteilen, ob zwei oder mehrere (diskrete) Merkmalsausprägungen möglich sind. Wenn man nun die steuerlichen Sachverhaltsmerkmale so einteilt, ergibt sich, daß nur die Größe Arbeitslohn (im Rahmen theoretisch konstruierter Sachverhalte) unbeschränkt und stetig variierbar ist. Sowohl bei den Werbungskosten als auch bei den unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben gibt es Mindestbeträge, die steuerlich anzusetzen sind, wenn nicht höhere Aufwendungen nachgewiesen werden. Oberhalb dieser Mindestgrößen sind auch sie beliebig variierbar. Es ist allerdings nicht ohne weiteres die Aussage möglich, daß eine Erhöhung eines dieser Parameter eine gleichhohe Änderung des zu versteuernden Einkommens zur Folge hat. Zum einen haben Veränderungen eines Sachverhalts aufgrund außersteuerlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund empirischer, statistischer "Gesetzmäßigkeiten" Auswirkungen auf andere steuerlich bedeutsame Sachverhaltsmerkmale. Als Beispiel sei die Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge und des Arbeitgeberanteils zur Rentenversicherung in Abhängigkeit von der Erhöhung des Bruttolohns angeführt. Auch besteht eine (statistische) Korrelation zwischen der Höhe der Werbungskosten und Vorsorgeaufwendungen einerseits und der Höhe des Arbeitslohns andererseits.

Zum anderen haben Eingangsgrößen aus den Sachverhalten vielfach Einfluß auf die Höhe von Ausgangsgrößen, die ihrerseits zur Ermittlung weiterer Ausgangsgrößen herangezogen werden müssen.

So hat beispielsweise die Höhe der unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben auch Auswirkungen auf die Höhe der zumutbaren Belastung und damit auf die Höhe der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen.
Unter Beachtung der Folgewirkungen kann man also von den genannten Eingangsgrößen Arbeitslohn, Werbungskosten und unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sagen, daß ihre Veränderung eine gleichgerichtete Veränderung des zu versteuernden Einkommens bewirkt, wobei verstärkende oder abschwächende Wirkungen von den Folgeänderungen ausgehen. In welchem Umfang die Folgeänderungen Einfluß gewinnen, hängt von der jeweiligen Parameterkonstellation ab.
Etwaige Aussagen über die Veränderungen des zu versteuernden Einkommens, die durch Veränderungen von Eingangsgrößen bewirkt werden, deren Auswirkungen durch die Rechtsvorschriften begrenzt werden, hängen in noch stärkerem Maße vom jeweiligen Einzelfall ab. So sind etwa Variationen der Vorsorgeaufwendungen von unterschiedlicher Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen, je nach dem, ob sie im Bereich der Vollabziehbarkeit, der Hälftigkeit oder oberhalb der Wirksamkeitsgrenze variiert werden. Auch hierbei spielen ggfls. die Folgeänderungen eine Rolle.
Es ist daher festzuhalten, daß die isolierte Parametervariation nur zu sinnvollen Aussagen führen kann, wenn alle übrigen steuerlich relevanten Sachverhaltsmerkmale vorgegeben sind, weil erst deren Zusammenwirken das Maß der Auswirkung bestimmt.
Erst unter dieser Voraussetzung ist auch ein Vergleich zweier Rechtszustände möglich.

C. Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die tarifliche Steuerbelastung

In diesem Abschnitt werden die Veränderungen dargestellt, die durch die Steuerreform in Bezug auf den Teil der Ermittlung der Steuerbelastung eingetreten sind, der sich an die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu versteuerndes Einkommen anschließt.

Nach bisherigem Recht ergab sich die Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 EStG aus einer dem Gesetz beigefügten Anlage (Einkommensteuertabelle). Die danach ermittelte Einkommensteuer war Bemessungsgrundlage für die Ergänzungsabgabe sowie den Stabilitätszuschlag. Weiterhin wurde die Steuerbelastung durch die Höhe des Kindergeldes nach dem Bundeskindergeldgesetz 1974 beeinflußt.

Nach geltendem Recht ist die Berechnung der Einkommensteuer im einzelnen im Gesetz (§ 32a EStG 1975) vorgeschrieben. Für die Ermittlung der geltenden Steuerbelastung ist noch das Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz 1975 einzubeziehen.

1. Einkommensteuertarif

Im Grundsatz geht der Aufbau des bisherigen wie des geltenden Tarifs auf den Tarif 1958 zurück.[1] Danach gliedert sich der Tarif in eine steuerfreie Zone, die durch den sogenannten Grundfreibetrag bestimmt ist, eine Proportionalzone für kleine Einkommen, eine Progressionszone für mittlere Einkommen und eine Proportionalzone für hohe Einkommen.
Der Konzeption des jeweiligen Tarif-Aufbaus liegen unterschiedliche Wertvorstellungen des Gesetzgebers zugrunde, die zum Teil jedoch nicht miteinander vereinbar sind. So lassen sich beispielsweise überzeugende Argumente für die Einführung eines durchgängigen Progressionstarifs finden, wodurch ein gleichmäßigerer Verlauf der durchschnittlichen Steuerbelastung sowie eine steuerliche Entlastung der unteren Einkommen erreicht werden könnten.[2] Wegen der bislang unzureichenden Möglichkeiten der Finanzverwaltung wird eine Umstellung der Tarifgestaltung frühestens für die Zeit ab 1978 erwogen, vgl. § 56 EStG 1975. Das ökonomische Prinzip der Verwaltungsvereinfachung stand insoweit einer Verwirklichung des Gleichmäßigkeits- und Gerechtigkeitspostulats entgegen.[3] Es war daher folgerichtig, die Proportionalzone bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 16ooo DM (beim Splittingtarif bis 32ooo DM) auszudehnen, weil dadurch "wieder die Mehrzahl (6o v.H.) der Steuerpflichtigen

---

1) Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958 (BGBl I, S. 473)
2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, S. 213 ff.
3) Zu den tragenden Prinzipien des Steuersystems vgl. u.a. K. Tipke (1974), S. 13 ff.. Zur Tarifgestaltung siehe auch Herrmann-Heuer, Anm. 2 zu § 32a

im Proportionalbereich des Steuertarifs erfaßt wird".[1)]
Daraus folgt, daß ein großer Teil der Arbeitnehmerveranlagungen wegfallen wird und wieder mehr Fälle durch das einfachere Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren erledigt werden können.[2)]

Die Ausdehnung der Proportionalzone in Verbindung mit der Erhöhung des Anfangssteuersatzes von 19 auf 22 v.H. erforderte weiterhin eine Anhebung des Grundfreibetrages von bisher 1680 DM auf 3000 DM (3360 DM/6000 DM beim Splittingtarif), womit im Bereich kleiner Einkommen eine Mehrbelastung vermieden wird.[3)]

Die Entscheidung über den Verlauf des Einkommensteuertarifs ergibt sich somit aus politischen Grundsätzen, die eine unterschiedliche Besteuerung niedriger, mittlerer und hoher Einkommen verlangen. Die seit 1958 angewandten Formeltarife haben dabei die Aufgabe, ausgleichend zu wirken und zu verhindern, daß die Zunahme der Steuerbelastung "in willkürlichen, unregelmäßigen Sprüngen erfolgt".[4)]

---

1) Koch, K. (1974), S. 56

2) Vgl. z.B. K. Koch (1974), S. 56; Begründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 216 f.

3) Der Gedanke des steuerfreien "Existenzminimums" spielt bei den Politikern dagegen nur eine untergeordnete Rolle, denn einen Betrag, der den existenznotwendigen Teil des Einkommens freistellt, könnte man ebensogut bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Entscheidend ist, daß der Grundfreibetrag als Manipulationsfreibetrag benutzt wird, mit dessen Hilfe eine "Steuersenkung von unten" erreicht werden soll. Vgl. hierzu mit Nachweisen G. Heine (1971), S. 204 ff.

4) Münzner, H. (1959), S. 207; vgl. auch die grundlegenden Ausführungen über Funktion und Aufbau des Einkommensteuertarifs in BFH-Urt. v. 6.7.1973 - VI R 253/69 - BStBl II S. 754

Da es mathematisch nicht möglich ist, sowohl einen proportionalen als auch einen progressiven Tarifverlauf mit nur einer einzigen stetigen Funktion zu beschreiben, mußte der gesamte Bereich der Einkommenshöhen in einige Abschnitte eingeteilt werden, für die jeweils andere Funktionstypen zu verwenden sind.[1)]

Um einen gleichmäßigen Verlauf der Grenzsteuersätze zu erreichen, sollte man es so einrichten, daß die Kurven- bzw. Geradenstücke sich stetig aneinander anschließen (Anstoßtarif).[2)] Mathematisch lassen sich die Formeln für alle Tarifstufen als Polynome n-ten Grades darstellen:

$$t_i(x) = p_{0,i}z^0+p_{1,i}z^1+p_{2,i}z^2+p_{3,i}z^3+\ldots+p_{n,i}z^n$$

mit x = zu versteuerndes Einkommen
i = Index für Tarifstufe
$z = x - c_i$ (c_i konstant)

Nach bisherigem Recht hatte n den Wert 3, die geltenden Tarifformeln stellen Polynome vierten Grades dar.

Bei dieser mathematischen Schreibweise sind die Bestimmungen über die Abrundung der Bemessungsgrundlage und des Steuerbetrages (vgl. § 32a Abs. 1-3 EStG 1975) nicht einbezogen. Diese sind erforderlich, um Einkommensteuer-Tabellen erstellen zu können, die einen handlichen Umfang haben.

---

1) Vgl. H. Münzner (1959), S. 2o7 ff.

2) Sei $y = f(x)$ eine (stückweise stetige und differenzierbare) Tariffunktion, die jedem Betrag der Bemessungsgrundlage x einen Steuerbetrag zuordnet. Dann ist der Grenzsteuersatz s durch den Differentialquotienten definiert:

$$s(x) = \frac{dy}{dx}$$

Vgl. H. Münzner (1959), a.a.O.; Blümich-Falk (1972) Anm. 1 zu § 32a

1.1. Die Formeltarife nach bisherigem und geltendem Recht

Die Formeln, nach denen die tarifliche Einkommensteuer zu berechnen ist, sind in § 32a EStG 1975 aufgenommen worden. Bisher waren die Formeln in der Anlage zum Gesetz (§ 32a Abs. 1 EStG) aufgeführt. Die Neuregelung erfolgte wegen der Bedeutung des Tarifs, der verschiedentlich auch als Kernstück des Einkommensteuergesetzes bezeichnet wird.[1] In formaler Hinsicht ist der Tarif durch den Übergang zu der Schreibweise des Horner-Schemas geändert worden. Dadurch wird der Rechenaufwand auf Additionen und Multiplikationen reduziert.[2] Demgegenüber waren in den bisherigen Formeln Potenz-Ausdrücke enthalten. Materiell bedeutet die andere Schreibweise keine Änderung, wovon man sich leicht durch Vornahme der entsprechenden Umformungen überzeugen kann. Die Anweisung in § 32a Abs. 3 EStG 1975 bezüglich der Reihenfolge der Rechenschritte und der Kürzung der Zwischenergebnisse auf drei Dezimalstellen ist notwendig, um den Steuerpflichtigen die etwaige Programmierung ihrer Datenverarbeitungsanlagen - etwa für Zwecke der Errechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer durch den Arbeitgeber - exakt vorzuschreiben.[3]

---

1) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 283 - zu § 80 des Entwurfs -; Herrmann-Heuer, (1975), Anm. 2 Zu § 32a EStG

2) Vgl. dazu K. Preuß (1974), S. 440

3) Nach K. Preuß (1974), S. 440, wurde im bisherigen Recht die Kürzung auf drei Stellen auch schon vorgenommen; die Richtigkeit dieses Hinweises konnte nicht überprüft werden. Preuß weist an einem Beispiel nach, daß die errechnete Steuer je nach der angewandten Methode um eine Deutsche Mark abweichen kann.

Der in den Formelausdrücken nach bisherigem Recht verwendete Parameter "y", der in jedem der fünf Tarifabschnitte neu definiert wurde, ist im geltenden Recht durch die Parameter "x", "y" und "z" ersetzt worden. Auch diese Änderung trägt nur formalen Charakter.

Bei einem Vergleich der materiellen Änderungen, die durch die Veränderungen der Parameter des Formeltarifs eingetreten sind, muß man sich darüber im klaren sein, daß eine isolierte Betrachtung der Einkommensteuertarife 1974 und 1975 nur bedingt aussagekräftig ist. Das liegt daran, daß die Eingangsgröße für die Anwendung der Tarife, das zu versteuernde Einkommen, in den jeweiligen Rechtszuständen für gleiche Sachverhalte verschieden hoch ist.

Wenn man von dieser Beschränkung absieht, lassen sich die Parameter der Formeltarife 1974 und 1975 übersichtlich zusammenstellen. Dabei wird aus Gründen der Vergleichbarkeit der geltende Tarif auf dieselbe Form gebracht wie der bisherige.[1)]

---

1) Beiden liegt der Formelansatz eines Polynoms 4. Grades zugrunde.

$$t(x) = p_0+p_1z+p_2z^2+p_3z^3+p_4z^4$$

mit x = zu verst. Einkommen
z = x-c (c ist Subtraktionskonstante)

Parameter für den Einkommensteuertarif 1974[1]

i[2]	zu verst. Einkommen DM	p_0 10^3	p_1 10^0	p_2 10^{-6}	p_3 10^{-12}	p_4 10^{-16}	c 10^3
1	von 0 bis 1679	0	0	0	0	0	0
2	von 1680 bis 8009	0	0,19	0	0	0	1,08
3	von 8010 bis 29999	1,201	0,19	7,764	-86	0	8
4	von 30000 bis 77999	8,223	0,407	1,82	-12	0	30
5	von 78000 bis 110039	6,358	0,382	1,572	-1	0	24
6	über 110039	-11,281	0,53	0	0	0	0

Parameter für den Einkommensteuertarif 1975

1	von 0 bis 3029	0	0	0	0	0	0
2	von 3030 bis 16019	-0,66	0,22	0	0	0	0
3	von 16020 bis 47999	2,858	0,3[illegible]	[illegible],055	-[illegible],2	0	16
4	von 48000 bis 130019	16,266	0,[illegible]	1,0995	-3,07	0,1	48
5	über 130019	-12,676	0,5	0	0	0	0

1) Vgl. auch die Zusammenstellung der Tarifformeln bei H. Laux (1968), S. 10 sowie H. Laux (1974B), S. 1112-1116.

2) i bezeichnet die laufende Nummer des Tarifabschnittes

1.2. Die Verwendbarkeit der Grenzsteuersätze zur Ermittlung von Belastungsänderungen infolge von Variationen der Bemessungsgrundlage

Wenn man die Rundungsvorschriften für das zu versteuernde Einkommen und die errechnete Steuer (Rundung auf 3o DM bzw. 6o DM gem. § 32a Abs. 2 EStG 1975, Rundung auf volle Mark gem. § 32a Abs. 3 EStG 1975) außer acht läßt, kann man die Tariffunktionen der einzelnen Tarifabschnitte als stetige und differenzierbare Funktionen ansehen. Dies erlaubt die Ableitung der Grenzsteuersätze.[1)]
Die Parameter für die ersten Ableitungen der Tariffunktionen 1974 und 1975 haben folgende Werte:

i	zu verst. Einkommen in DM	p_0	p_1	p_2	p_3
1	von 168o bis 8oo9	o,19ooooo Eoo [2)]			
2	von 8o1o bis 29999	o,4926ooo E-1	o,196560 E-8	-o,258o E- 9	
3	von 3oooo bis 77999	o,2654ooo Eoo	o,58oooo E-7	-o,36oo E-1o	
4	von 78ooo bis 11oo39	o,2961760 Eoo	o,4oo8oo E-7	-o,18oo E-1o	
5	über 11oo39	o,53ooooo Eoo			
1	von 3o3o bis 16o19	o,22ooooo Eoo			
2	von 16o2o bis 47999	o,1o8218o Eoo	o,148292 E-4	-o,1476 E- 9	
3	von 48ooo bis 13oo19	o,328o684 Eoo	o,422364 E-5	-o,2397 E-1o	o,4 E-16
4	über 13oo19	o,56ooooo Eoo			

1) Vgl. z.B. Kleine Enzyklopädie Mathematik (1972), S. 416; Strenggenommen gilt für die Endpunkte der Tarifabschnitte nicht die Voraussetzung, daß der linksseitige wie der rechtsseitige Grenzwert des Differenzenquotienten dieselben Werte annehmen.
2) Exponentielle Darstellung der Zahlen (Basis 1o)

In der vorstehenden Tabelle bedeuten p_0, p_1, p_2 und p_3 die Parameter, mit denen die Glieder des Polynoms

$$s(x) = p_0+p_1x+p_2x^2+p_3x^3$$

zu multiplizieren sind. Dabei steht x für das zu versteuernde Einkommen.

Da sich erst aus der Kenntnis der Höhe des zu versteuernden Einkommens ergibt, welche der Tarifstufen für die Berechnung in Frage kommt und da außerdem im Bereich der Progression mit den Potenzausdrücken von x gerechnet werden muß, lassen sich nur für den Einzelfall Angaben über die Höhe des Grenzsteuersatzes machen. Genaugenommen gilt der jeweils ermittelte Spitzensteuersatz - jedenfalls im Progressionsbereich - nur für den zugrundeliegenden zu versteuernden Einkommensbetrag. Wenn man also die Bemessungsgrundlage variieren will, ergibt der Grenzsteuersatz nur annähernde Werte für den auf die Änderung der Bemessungsgrundlage entfallenden marginalen Steuerbetrag.[1)]

Für praktische Zwecke dürfte es interessant sein, Angaben darüber zu haben, um welche Beträge ein vorgegebenes zu versteuerndes Einkommen verändert werden kann, so daß der geschätzte Betrag der Steueränderung, den man durch Multiplikation des Grenzsteuersatzes mit dem Differenzbetrag erhält, und der wirkliche Betrag der Steueränderung um weniger als eine vorgewählte Grenze voneinander abweichen.

Diese Frage läuft auf einen Vergleich der Steuerspitze mit dem Grenzsteuersatz hinaus.[2)]

---

1) So auch E. Gelbert (1970), S. 1284

2) Die Steuerspitze gibt den auf die Erhöhung der Bemessungsgrundlage bezogenen Steuermehrbetrag an:

$$s_d(x) = \frac{t(x+d)-t(x)}{d}$$

Gegeben sei das zu versteuernde Einkommen x sowie der zugehörige Grenzsteuersatz s(x).

Es ist nun der Erhöhungsbetrag d zu suchen, für den gilt:

$$|s(x)\cdot d - s_d(x)| \leq e, \text{ mit e beliebig klein und positiv.}$$

Wählt man für e einen Betrag von 1o (DM), so kann man die zu versteuernden Einkommensbeträge in den auf die untere Proportionalzone folgenden Tarifabschnitten um folgende Beträge von d erhöhen, ohne daß die Schätzung der Mehrsteuer mittels der jeweiligen Grenzsteuersätze von den tatsächlichen Mehrbeträgen um mehr als e abweicht:[1)]

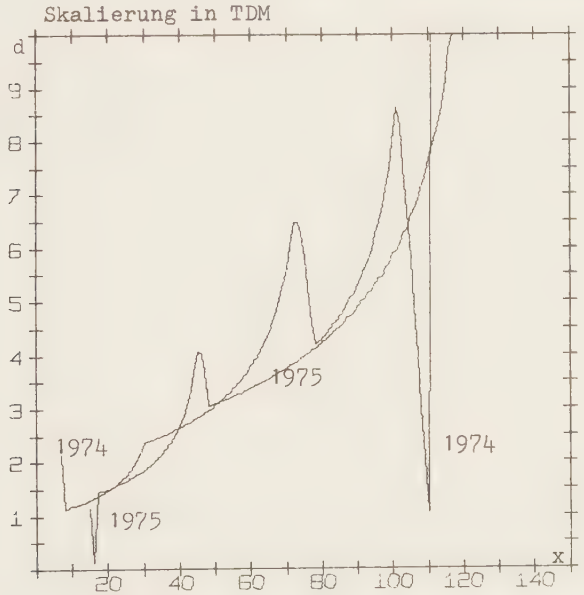

Abbildung 1

1) X-Achse: zu versteuernde Einkommen x; Y-Achse: Erhöhungsbeträge d mit $|t(x+d) - t(x) - s(x)\cdot d| \leq e$

Die Untersuchung der Grenzsteuersätze der Einkommensteuertarife führt also zu dem für Vergleichsrechnungen aufschlußreichen Ergebnis, daß die Abschätzung der zusätzlichen Steuer auf einen Erhöhungsbetrag durch Multiplikation des Grenzsteuersatzes des gegebenen zu versteuernden Einkommens mit dem Erhöhungsbetrage brauchbare Näherungswerte liefern kann. Für eine Genauigkeitsgrenze von 1o DM ist für alle Werte des zu versteuernden Einkommens über 35ooo DM der Bereich der möglichen Erhöhung der Bemessungsgrundlage bereits größer als 25oo DM, dies gilt sowohl bei dem bisherigem wie auch bei dem geltenden Einkommensteuertarif.

1.3. Verlauf der Steuerspitzen bei verschiedenen Niveaus der Bemessungsgrundlage

Über den Verlauf der Steuerspitzen bei verschieden hohen Niveaus des zu versteuernden Einkommens gibt auch die folgende Grafik Auskunft.[1] Sie zeigt für den Einkommensteuertarif 1975 anhand ausgewählter Beträge des zu versteuernden Einkommens zwischen 1ooo DM und 92ooo DM die Erhöhung des Steuerbetrages, ausgedrückt in Prozent der Zunahme der Bemessungsgrundlage. Letztere wird um Beträge zwischen 3o DM und 1oooo DM erhöht.

Auffallend dabei ist der steile Anstieg der Steuerspitzen bei den zu versteuernden Einkommen bis 16ooo DM, der beim Erreichen der Progressionszone (ab 16o2o DM) einsetzt. Dies wird verursacht durch den Sprung des Grenzsteuersatzes von 22 v.H. auf 3o,8 v.H. beim Übergang von der (unteren) Proportionalzone in den Bereich der Progression.

---

1) Abbildung 2. X-Achse: Beträge der Erhöhung des zu versteuernden Einkommens, Einheiten jeweils 1o DM, 1oo DM 1ooo DM (logarithmischer Maßstab); Y-Achse: Prozentuale Erhöhung; die Steuer, die bei Erhöhung der Bemessungsgrundlage zusätzlich entsteht, wird auf den Erhöhungsbetrag bezogen.

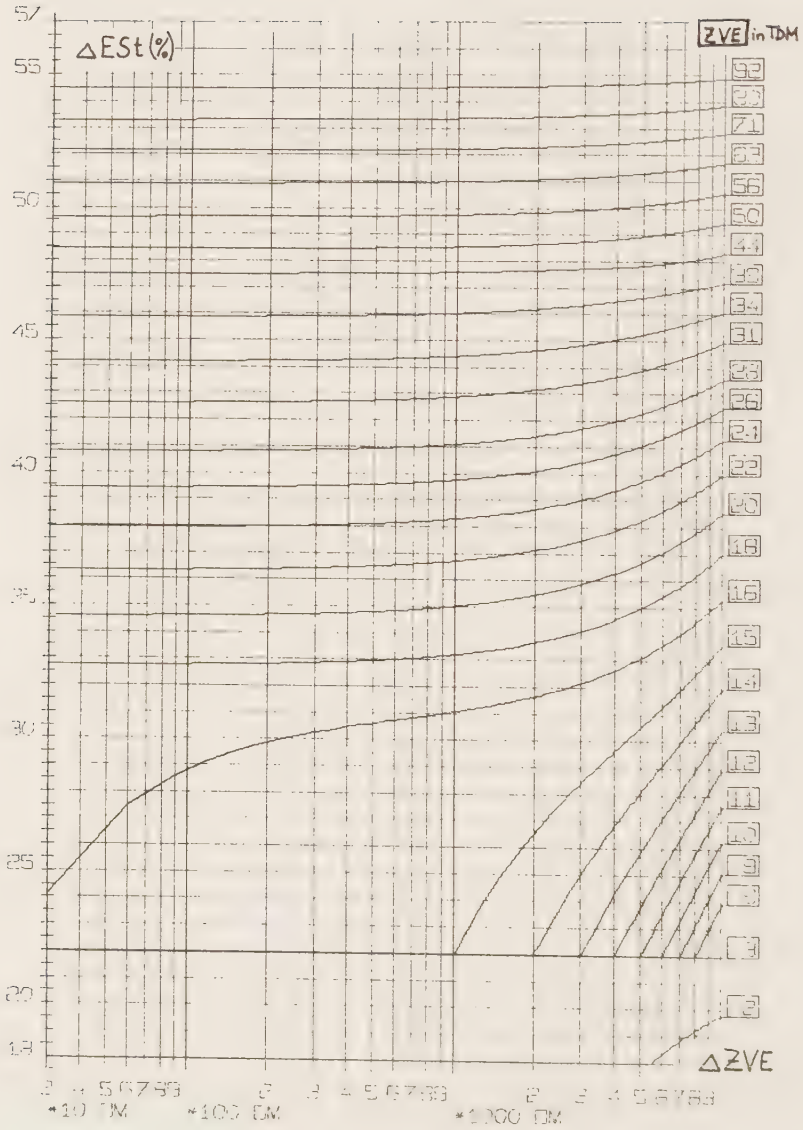

Abbildung 2 Steuerspitzen bei ausgewählten Niveaus des zu versteuernden Einkommens (1975)

1.4. Gegenüberstellung der formalisierten Tarifvorschriften

Unter Beachtung sämtlicher in § 32a EStG 1975 enthaltener Rechenanweisungen - also auch der Rundungsvorschriften - läßt sich die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer so formalisieren:

Algorithmus ESTBG

Gegeben: zu versteuerndes Einkommen (ZVE), anzuwendender Tarif (Grund- oder Splitting-Tarif)
Für Rundungen und Weglassen von Dezimalstellen wird ein Algorithmus HACK verwendet mit folgendem Aufruf
HACK(A;n), worin A für einen Ausdruck steht und n für eine natürliche Zahl, null oder positiv, die die Anzahl der Stellen nach dem Komma angibt, die erhalten bleiben.
Beispiel:
Sei X = 2,718281828
dann bewirkt X :-- HACK(X;3),
daß X den Wert 2,718 zugewiesen erhält.

Gesucht: EST, tarifliche Einkommensteuer

1) (Werte) EST :-- 0, Z :-- ZVE,
Wenn Splittingtarif, Z :-- Z/2

2) (Rundung gem. § 32a Abs. 2)
Wenn Z ≤ 48ooo, RD :-- HACK(Z/3o;0)*3o und Sprung nach 3a)
Sonst RD :-- HACK(Z/6o;0)*6o und Sprung nach 3b)

3) (Höhe von Z)
3a) Wenn Z ≤ 3o29, Ende
Wenn Z ≤ 16o19, Sprung nach 4)
Sonst Sprung nach 5)
3b) Wenn Z ≤ 13oo19, Sprung nach 6)
Sonst Sprung nach 7)

4) (2. Tarifstufe)
EST :-- o,22*RD - 66o[1]
EST :-- HACK(EST;0) - Rundung auf volle Deutsche Mark - [2]
Sprung nach 8)

---

1) Gleichbedeutend mit der (gesetzesnäheren) Fassung:
X :-- RD; EST :-- o,22*X - 66o

2) Die Formulierung des Gesetzes (§ 32a Abs. 3 letzter Satz) ist nicht so präzise wie bei der Vorschrift über die Rundung auf volle 3o DM bzw. 6o DM (Abs. 2). Hat hier ebenfalls die Rundung zu unterbleiben, wenn der errechnete Betrag (mit drei Dezimalstellen z.B. 1oo,ooo) auf volle DM lautet? Sind 99 DM oder 1oo DM anzusetzen?

```
5) (3. Tarifstufe)
          Y :-- (RD - 16ooo)*1oE-4
          EST :-- HACK((-49,2*Y + 5o5,3)*Y + 3o77;3)
          EST :-- HACK(EST * Y;3) + 2858
          EST :-- HACK(EST;0)
          Sprung nach 8)
6) (4. Tarifstufe)
          Z :-- (RD - 48ooo)*1oE-4
          EST :-- HACK((o,1*Z-6,o7)*Z+1o9,95;3)
          EST :-- HACK(EST*Z + 48oo;3)
          EST :-- HACK(RST*Z;3) + 16266
          EST :-- HACK(EST;0)
          Sprung nach 8)
7) (5. Tarifstufe)
          EST :-- o,56*RD - 12676
          EST :-- HACK(EST;0)
8) (Verdoppelung bei Splittingtarif)
          Wenn Splittingtarif, EST :-- 2 * EST
          Ende
```

Die nach bisherigem Recht in der Anlage zu § 32a Abs. 1 EStG enthaltenen Vorschriften zur Berechnung der Einkommensteuer ergeben folgenden

Algorithmus ESTBB.

Gegeben: zu versteuerndes Einkommen (ZVE), anzuwendender Tarif

Gesucht: tarifliche Einkommensteuer (EST)

1) (Werte) Z :-- ZVE, EST :-- 0
Wenn Splittingtarif, Z :-- Z/2

2) (Rundung)
Wenn Z ≤ 48ooo, Y :-- HACK(Z/3o;0)*30 und Sprung nach 3a)
Sonst setze Y :-- HACK(Z/6o;0)*6o und Sprung nach 3b)

3) (Höhe von Z)
3a) Wenn Z < 168o, Ende
Wenn Z ≤ 8oo9, Sprung nach 4)
Wenn Z ≤ 29999, Sprung nach 5)
3b) Wenn Z ≤ 77999, Sprung nach 6)
Wenn Z ≤ 11oo39, Sprung nach 7)
Sprung nach 8)

4) (2. Tarifstufe)[1]
EST :-- o,19*(Y-168o)
EST :-- HACK(EST;0)
Sprung nach 9)

5) (3. Tarifstufe)
Y :-- (Y - 8ooo)/1ooo
EST :-- 12o1 - 19o*Y + 7,764*Y^2 - o,o86*Y^3
EST :-- HACK(EST;0)
Sprung nach 9)

6) (4. Tarifstufe)
Y :-- (Y-3oooo)/1ooo
EST :-- 8223 + 4o7*Y + 1,82*Y^2 - o,o12*Y^3
EST :-- HACK(EST;0)
Sprung nach 9)

7) (5. Tarifstufe)
Y :-- (Y-24ooo)/1ooo
EST :-- 6358 + 382*Y + 1,572*Y^2 - o,oo6*Y^3
Sprung nach 9)

8) (6. Tarifstufe)
EST :-- o,53*Y - 11281
EST :-- HACK(EST;0)

9) (Verdoppelung bei Splitting)
Wenn Splittingtarif, setze EST :-- 2*EST
Ende

---

1) Aus Gründen der Vergleichbarkeit ist die durch den Grundfreibetrag bestimmte steuerfreie Zone des Tarifs als 1. Tarifstufe behandelt worden, so daß der formale Aufbau mit dem des geltenden Rechts übereinstimmt.

2. Ergänzungsabgabe

Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1974 wurde nach bisherigem Recht eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer erhoben. Nach § 3 ErgAbgG ist Bemessungsgrundlage für die Ergänzungsabgabe entweder die für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Einkommensteuer (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1 ErgAbgG) oder die Lohnsteuer, die für das Kalenderjahr zu entrichten ist (§ 3 Abs. 2 Ziff. 2 ErgAbgG).[1)]
Nach § 4 des Gesetzes beträgt die Ergänzungsabgabe drei vom Hundert der Bemessungsgrundlage. Die Tarifvorschriften des § 4 ErgAbgG sehen weiterhin vor, daß eine Ergänzungsabgabe nur von einer bestimmten Mindesthöhe der Bemessungsgrundlage an erhoben wird. Es kommt hierfür darauf an, welcher Tarif für die Ermittlung der Einkommensteuer anzuwenden ist (Grundtarif oder Splittingtarif). Sofern die Bemessungsgrundlage die Mindesthöhe nur geringfügig übersteigt, wird durch eine Milderungsregelung auf den vollen Ergänzungsabgabesatz von drei vom Hundert übergeleitet (vgl. § 4 Abs. 3 ErgAbgG). Für diesen Zweck wird eine weitere Bemessungsgrundlage eingeführt, das zu versteuernde Einkommen. Im einzelnen sind zur Ermittlung der Ergänzungsabgabe folgende Operationen vorzunehmen. [2)]

---

1) Die weiteren in § 3 ErgAbgG enthaltenen Vorschriften sind in Bezug auf den behandelten Personenkreis ohne Bedeutung.

2) Dabei werden Besonderheiten hinsichtlich ermäßigt besteuerter Einkünfte aus Berlin (West) oder der Doppelbesteuerung (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1 und 2, § 4 Abs. 2 ErgAbgG nicht berücksichtigt.

Algorithmus ERGAB

Gegeben: Anzuwendender Tarif (Grund- oder Splittingtarif), zu versteuerndes Einkommen (ZVE), Einkommensteuer (EST)
Für die vorzunehmenden Rundungen wird der weiter oben bereits erläuterte Algorithmus HACK verwendet.

Gesucht: Ergänzungsabgabe (EAB)

1) (Anfangswerte) EAB :-- 0, F :-- 1
Wenn Splittingtarif, F :-- 2

2) (Höhe von ZVE) Wenn ZVE - F * 16000, Ende
(Prüfung gem. § 4 Abs. 2 ErgAbgG, ob überhaupt Ergänzungsabgabe in Betracht kommt)
Wenn ZVE - F * 18000, Sprung nach 4)
(Bei überschlägiger Berechnung sieht man, daß die Übergangsregelung nach § 4 Abs. 3 ErgAbgG nicht weiter reicht.)

3) (Übergangsregelung)
RD :-- HACK(ZVE/(F*30);0)*(F*30)
(Im Bereich der Übergangsregelung betragen die Rundungsstufen nur 30 DM bzw. 60 DM.)
P :-- 0,003/F/100*(RD - 16000*F)
(Der anzuwendende Hundertsatz beträgt 3 bzw. 1,5 Tausendstel des übersteigenden gerundeten ZVE - § 4 Abs. 3 ErgAbgG -)
Wenn P - 0,03, Sprung nach 5)

4) (allgemeiner Hundertsatz)
P :-- 0,03

5) (Ergebnis)
EAB :-- P * EST
Setze EAB :-- HACK(EAB;0)
(Weglassen der Pfennigbeträge gem. § 4 Abs. 4 ErgAbgG)
Ende

3. Stabilitätszuschlag

Zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 1973 und 1974 wurde ein als Stabilitätszuschlag bezeichneter Zuschlag erhoben (§ 1 StabZG).

Für Arbeitnehmer, sofern sie ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, kamen als Bemessungsgrundlagen für den Zuschlag in Betracht

die für die Veranlagungszeiträume 1973 und 1974 festgesetzte Einkommensteuerschuld sowie

die Lohnsteuer, die bei Lohnzahlungen in der Zeit nach dem 30. Juni 1973 und vor dem 1. Juli 1974 zu entrichten war.[1)]

Die Höhe des Zuschlags beträgt fünf vom Hundert der Bemessungsgrundlage. Der Zuschlag wurde nur erhoben, wenn die Steuerschuld bei veranlagten Einkommensteuerpflichtigen 5887 DM überstieg. Wenn die Steuerschuld nicht mehr als 7617 DM betrug, wurde ein geringerer Steuersatz angewendet, um eine Überleitung auf den vollen Satz von fünf vom Hundert zu schaffen. Bei Steuerpflichtigen, die nach dem Splittingtarif zu besteuern sind, gelten die doppelten Beträge.

---

1) Vgl. § 2 Ziff. 1 und 2 StabZG. Die Sonderregelungen für Einkünfte aus Berlin (West) werden außer acht gelassen.

4. Kindergeld nach den Bundeskindergeldgesetzen

Im folgenden werden nur diejenigen Änderungen der Bundeskindergeldgesetze behandelt, aus denen für die Untersuchung Folgerungen zu ziehen waren.[1)]

Nach bisherigem Kindergeldrecht wurde an Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatten, für das zweite und jedes weitere Kind Kindergeld gezahlt (§ 1 Abs. 1 BKGG 1974). Wie auch im geltenden Recht wurde für jedes Kind nur einer Person Kindergeld gewährt (§ 3 Abs. 1 BKGG 1974). Das Kindergeld für das dritte und jedes weitere Kind wurde ohne Rücksicht auf das Einkommen des Anspruchsberechtigten gewährt. Bei dem Kindergeld für das zweite Kind eines Berechtigten galt eine Einkommensgrenze, wenn der Berechtigte nur zwei Kinder hatte (§ 4 BKGG 1974). Im geltenden Recht hingegen wird ohne Beachtung einer einkommensmäßigen Beschränkung ein Kindergeld vom ersten Kind an gewährt (§ 1o BKGG 1975).

Für die vorzunehmenden Vergleiche der Steuerbelastungen tritt eine gewisse Komplizierung dadurch ein, daß nach bisherigem Recht die Ermittlung des maßgebenden Einkommens bei Berechtigten mit nicht mehr als zwei Kindern das für steuerliche Zwecke ermittelte Einkommen nicht unerheblich zu modifizieren war.[2)] Der folgende Algorithmus gibt Aufschluß über die Berechnung des Kindergeldes nach bisherigem Recht.

---

1) Diese Einschränkung scheint geboten, weil aus dem untersuchten Material (Lohnsteuer-Jahresausgleichsanträge) ohnehin nur indirekt auf die Anspruchsberechtigung auf Kindergeld geschlossen werden konnte. Dies hat seine Ursache auch in dem unterschiedlichen Kindbegriff des Kindergeldrechts und des Steuerrechts.

2) Vgl. § 4 Abs. 2 und 3 BKGG 1974, die den kindergeldrechtlichen Begriff des Jahreseinkommens für Arbeitnehmer definieren.

Algorithmus BKGGB

Gegeben: zu versteuerndes Einkommen (ZVE). Arbeitslohn des Steuerpflichtigen (ALM) und seines Ehegatten (ALF), Zahl der Kinder (KZ), Kinderfreibeträge (KIF)

Gesucht: Kindergeld nach BKGG 1974 (BKG)

1) (Werte) BKG :-- 0
Wenn KZ = 0 oder KZ = 1, Ende

2) (3 oder 4 Kinder)
Wenn KZ = 3 oder KZ = 4, BKG :-- (KZ-2)*600*12+25*12
und Ende

3) (mehr als 4 Kinder)
Wenn KZ ≥ 4, BKG :-- (KZ-4)*700*12+1200*12+25*12
und Ende

4) (2 Kinder)
Wenn Zusammenveranlagung von Ehegatten[1],
Sprung nach 5)
Sonst setze X :-- ZVE+KIF+12oo+12oo
Sprung nach 6)

5) (2 Kinder bei zusammenveranlagten Ehegatten)
Setze X :-- ZVE+KIF+12oo
Wenn ALM = 0 oder ALF = 0, Sprung nach 6)
Haben beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen,
sind die folgenden vier Fälle zu unterscheiden:

Wenn ALM ≥ ALF und ALF ≥ 9o4, X :-- X-15oo
und Sprung nach 6)

Wenn ALM ≥ ALF und ALF ≥ 0,
X :-- X-936-ALF+34o und Sprung nach 6)

Wenn ALF ≥ ALM und ALM ≥ 9o4,
X :-- X-15oo und Sprung nach 6)

Wenn ALF ≥ ALM und ALM ≥ 0,
X :-- X-936-ALM+34o

6) (Prüfgröße)
Wenn X < 18360, BKG :-- 25 * 12
Ende

---

1) Fälle der getrennten oder besonderen Veranlagung werden nicht behandelt, Wegen der Berechnung in diesen Fällen siehe § 4 Abs. 3 letzter Satz BKGG 1974.

Wenn man isoliert auf die finanziellen Auswirkungen der Erhöhung des Kindergeldes abstellt, ergibt sich folgende Übersicht:

Anzahl der Kinder	Kindergeld (jährlich)		
	bisher	geltend	Erhöhung
1	-	600	600
2	(300)	1440	(1140), 1440
3	1020	2880	1860
4	1740	4320	2580
5	2580	5760	3180
bei jedem weiteren Kind zusätzlich	840	1440	600

Da die Erhöhung des Kindergeldes nach dem Willen des Gesetzgebers den steuerlichen Abzug der Kinderfreibeträge von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ablösen soll, stellt sich die Frage, von welcher Höhe des zu versteuernden Einkommens an die bisherige Kinderfreibetragsregelung eine höhere Steuerermäßigung bewirkte als die progressionsfreie Maßnahme der Erhöhung des Kindergeldes.[1] Die Antwort darauf erhält man, indem man den zu versteuernden Einkommensbetrag (nach bisherigem Recht) aufsucht, bei dessen Erhöhung um die zuvor berücksichtigten Kinderfreibeträge sich eine Steuerbelastung ergibt, die genau um soviel höher ist wie der Erhöhungsbetrag des Kindergeldes.[2]

---

1) Als progressionsfreie Maßnahmen werden Zu- oder Abschläge zu oder von der Steuerschuld bezeichnet. Vgl. z.B. B. Spahn (1972), S. 65: "Mit progressionsfrei werden ... alle jene Maßnahmen des steuerpolitischen Instrumentariums bezeichnet, die eine Korrektur der Steuerschuld nach Anwendung des Einkommensteuertarifs zum Inhalt haben."

2) Bei Steuerpflichtigen mit drei Kindern beispielsweise ist derjenige zu versteuernde Einkommensbetrag zu ermitteln, von dem aus die Erhöhung um die Kinderfreibeträge von 4680 DM eine Mehrsteuer von 1860 DM bewirkt.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten (Splittingtarif) ergeben sich folgende Beträge, wobei für die Errechnung der Mehrsteuer auch Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag einbezogen worden sind:

Anzahl Kinder	Erhöhung BKG	Wegfall Kd.-Freibetr.	zu versteuerndes Eink. mit Kinderfreibeträge	zu versteuerndes Eink. ohne Kinderfreibeträge
1	600	1200	rd. 49800	rd. 51000
2	1440	2880	54200	57080 [1]
3	1860	4680	44300	48980
4	2580	6480	43600	50080
5	3180	8280	40700	48980
6	3780	10080	38900	48980

Die Zahlen lassen den Schluß zu, daß die Kompensation des steuerlichen Vorteils infolge des Abzugs von Kinderfreibeträgen von der Bemessungsgrundlage durch die Gewährung des einkommensunabhängigen Kindergeldes bei immer geringeren zu versteuernden Einkommensbeträgen einsetzt, je mehr Kinder die Steuerpflichtigen haben.

Da auch der Einkommensteuertarif 1975 progressiv angelegt ist, ergibt sich tendenziell dieselbe Auswirkung, wenn man vom geltenden Tarif ausgeht. Die Fragestellung wäre dann: "Bei welchen zu versteuerunden Einkommensbeträgen würde eine Verminderung dieser Beträge um (fiktive) Kinderfreibeträge eine Steuerminderung ergeben, die so hoch ist wie der Unterschiedsbetrag zwischen dem geltenden und dem bisherigen Kindergeld?"

---

1) Im Falle von 2 Kindern erhält man

zu verst. Einkommen	54200	57080
Einkommensteuer	14118	15258
Ergänzungsabgabe	423	457
Stabilitätszuschlag	494	762
Summe Steuern	15035	16477
Differenz Steuern	1442	
Differenz Kindergeld	1440	

Wegen der Rundungen auf Tabellen-Eingangsstufen sind genauere Übereinstimmungen nicht zu erzielen.

5. Vergleich der tariflichen Steuerbelastungen

5.1. Grenz- und Durchschnittsätze des Einkommensteuertarifs

In der nachfolgenden Grafik (Abbildung 3) sind die Grenz- und Durchschnittsteuersätze der Einkommensteuertarife für die Jahre 1974 und 1975 zu sehen. Deutlich erkennt man den gegenüber dem bisherigen Recht später einsetzenden Proportionaltarif, den Sprung des Grenzsteuersatzes beim Einsetzen der Progressionszone sowie den gegenüber dem bisherigen Recht höheren oberen Proportionaltarif.
Bis zu einem zu versteuernden Einkommen von rd. 40 TDM verläuft die Kurve der Durchschnittsteuersätze für 1975 unterhalb derjenigen für 1974. Danach sind die Durchschnittsätze des geltenden Rechts höher.
Da der Begriff "zu versteuerndes Einkommen" in den beiden verglichenen Rechtszuständen einen anderen Inhalt hat, sind Folgerungen aus der Grafik nur unter Vorbehalt möglich.

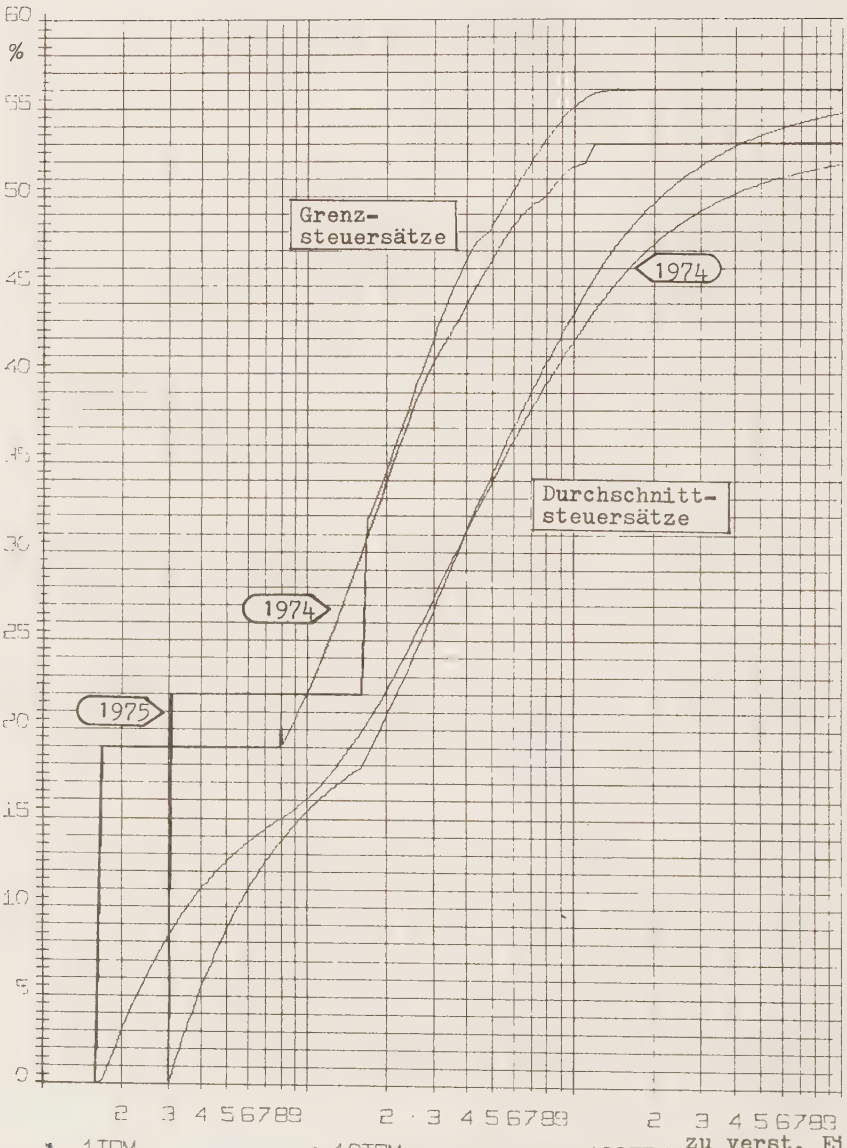

Abbildung 3

Grenz- und Durchschnittsteuersätze der Einkommensteuertarife 1974 und 1975

5.2. Grenz- und Durchschnittsteuersätze unter Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag

Wenn man in den Vergleich der tariflichen Steuerbelastungen die Ergänzungsabgabe und den Stabilitätszuschlag einbezieht, ergibt sich, daß trotz der Anhebung des Einkommensteuerspitzensatzes von 53 v.H. auf 56 v.H. die geltende tarifliche Belastung im Durchschnitt niedriger ist als die bisherige. An den Grenzsteuersätzen für 1974 fallen zwei unregelmäßige Stellen auf. Die erste - bei einem zu versteuernden Einkommen von etwa 17 TDM - ist auf die Beendigung der Übergangsregelung bei der Ergänzungsabgabe zurückzuführen, woran sich ein weniger steiler Anstieg der Grenzsteuerkurve bis etwa 21 TDM anschließt. Die zweite - bei etwa 24 TDM[1] - geht auf den Beginn der Übergangsregelung bei der Entstehung des Stabilitätszuschlages zurück, die bei 28500 DM ausläuft.[2]

---

1) Genauer: 24400 DM. Bei etwa diesem zu versteuernden Einkommen beginnt gem. § 3 Abs. 3 Ziff. 2 StabZG die Überleitung auf den vollen Vomhundertsatz des Stabilitätsschlages.

2) Die geringfügigen Unterschiede bei der Kurve des Grenzsteuersatzes 1975 gegenüber Abbildung 3 gehen darauf zurück, daß die tariflichen Vorschriften einschließlich der Rundungen beachtet wurden. Die marginalen Steuersätze waren daher durch Steuerspitzen zu approximieren.

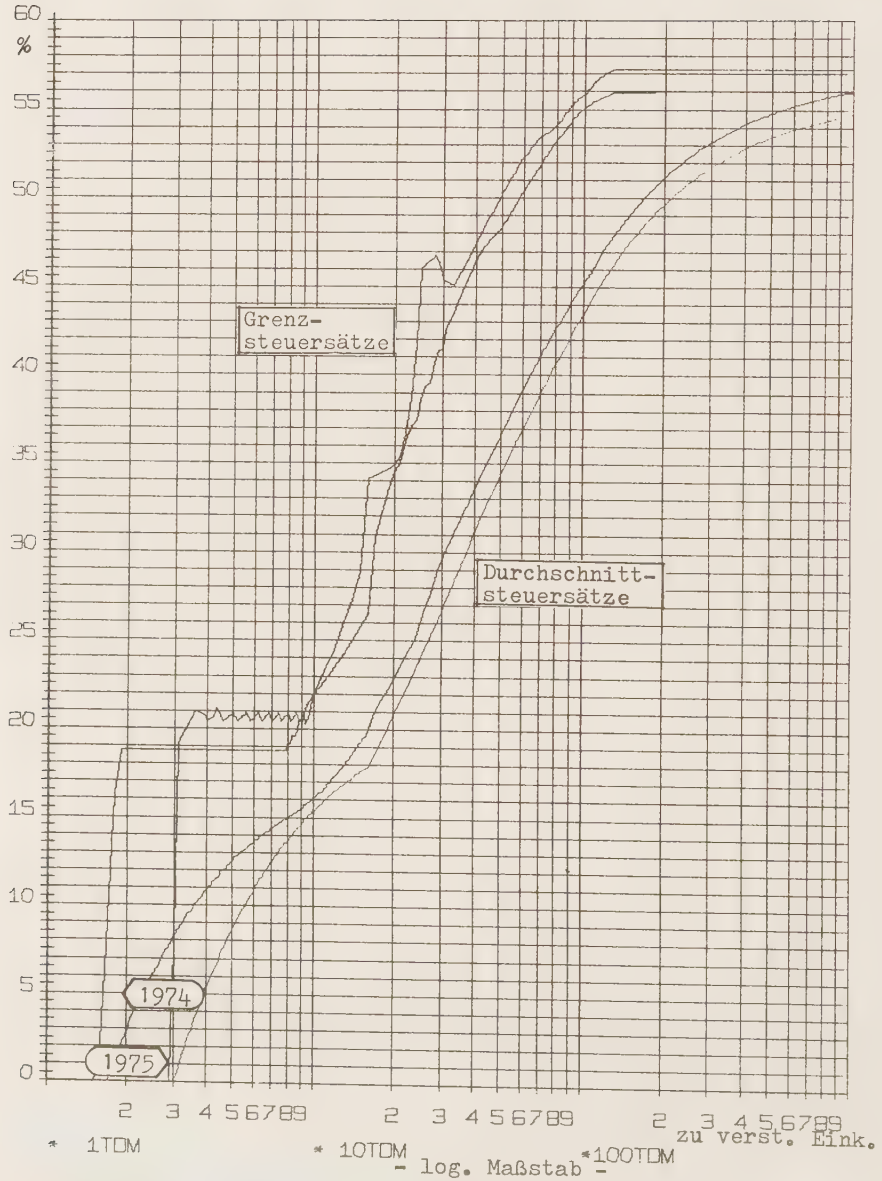

Abbildung 4

Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975.
Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

5.3. Auf den Arbeitslohn bezogene Grenz- und Durchschnittsätze

Eingangsgröße für den Tarif nach bisherigem und nach geltendem Recht ist das zu versteuernde Einkommen. Da jedoch die Ermittlung dieser Eingangsgröße in den jeweiligen Rechtszuständen nach anderen Vorschriften erfolgt, die auch betragsmäßige Auswirkungen zeitigen, sind Tarifvergleiche, die auf das zu versteuernde Einkommen bezogen sind, nicht hinreichend aussagekräftig. Es ist daher von einer in beiden Rechtszuständen gleichen Eingangsgröße auszugehen. Im folgenden wird angenommen, daß die Größe Arbeitslohn dieser Forderung genügt. Vom Arbeitslohn werden die nach jeweiliger Rechtslage zugehörigen zu versteuernden Einkommensbeträge ermittelt und darauf die jeweiligen Tarifvorschriften angewendet.

Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens muß man Prämissen setzen über die Charakteristika der zu untersuchenden Fallgruppen.

Die Tarifvorschriften werden vollständig berücksichtigt, d.h. ohne Weglassen der Rundungsvorschriften.[1)]

Da infolgedessen die Tariffunktionen nicht mehr stetig und auch nicht mehr punktweise differenzierbar sind, werden die Grenzsteuersätze durch die Steuerspitzen approximiert.[2)]

---

1) Die sich dadurch ergebenden Sprünge im Werteverlauf werden für Zwecke der grafischen Darstellung im Interesse eines übersichtlicheren Kurvenverlaufs "geglättet".

2) Der Differenzbetrag, auf den die Veränderung der Steuerbelastung bezogen wird, muß mindestens so groß sein wie der Unterschied zweier Tabelleneingangsstufen. Er ist aus Zweckmäßigkeitsgründen auf 240 DM festgelegt worden.

5.3.1. Grundtarif, ohne Kindergeld

Der Sachverhalt, für den die tariflichen Grenz- und Durchschnittsätze der Steuerbelastung in Bezug auf den Arbeitslohn ermittelt werden, sei:

Der Arbeitnehmer ist alleinstehend, wird nach dem Grundtarif besteuert, hat keine Kinder und macht keine Steuerermäßigungsgründe geltend außer

Beiträge zur Sozialversicherung als Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 15% des sozialversicherungspflichtigen Bruttolohns, [1)]

Kirchensteuer als Sonderausgabe in Höhe von 9% der (Jahres-) Lohnsteuer mit Kappung bei 3% des zu versteuernden Einkommensbetrages,

er ist unter 5o Jahre alt.

In der folgenden Grafik sind die zugehörigen Grenz- und Durchschnittsätze der Steuerbelastung für Arbeitslöhne bis 1ooo TDM aufgetragen. Dabei fällt an der Kurve der Spitzensätze für 1974 der unregelmäßige Verlauf zwischen den Beträgen von etwa 6 bis 1o TDM auf. Er hat seine Ursache darin, daß bei einem Arbeitslohn ab etwa 6 TDM die Vorsorgeaufwendungen zuzüglich der Kirchensteuer den Sonderausgabenpauschbetrag von 936 DM übersteigen und dadurch die Jahressteuer in eine niedrigere Tabellenstufe fällt. Bezogen auf einen für die Berechnung der Steuerspitzensätze verwendeten Unterschiedsbetrag der Arbeitslöhne von 24o DM macht in diesem Bereich jeder Tabellensprung von 6 DM eine Minderung des Spitzensatzes um 2,5 Prozentpunkte aus.

---

1) Dabei wurde der Einfachheit halber außer acht gelassen, daß für Kranken-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung verschieden hohe Bemessungsgrenzen gelten. Es wurde einheitlich auf eine Höchstgrenze von 33ooo DM abgestellt. Dies entspricht der in 1975 geltenden Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten.

Das Wiederansteigen auf den Satz von rd. 19 v.H. geht auf die Minderung der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen infolge der Aufzehrung des Vorwegabzugs zurück.

Der Höchstsatz wird bei 55,57 v.H. erreicht. Er resultiert aus folgendem Ansatz:

$$t = ax + b(ax) + c(ax) \quad \text{1)}$$

$$x = z - dx$$

$$t = (a+ba+ca)/(1+d) \quad \text{2)}$$

Werte für

a = 53 (in v.H.)
b = 3
c = 5
d = 3

mit:
- t Steuersatz, gesamt
- a Steuersatz Einkommensteuer
- b Steuersatz Ergänzungsabgabe
- c Steuersatz Stabilitätszuschlag
- d Steuersatz Kirchensteuer
- x zu versteuerndes Einkommen
- z Arbeitslohn

Anders als bei dem auf das zu versteuernde Einkommen bezogenen Grenzsteuersatz 1975 hat der auf den Arbeitslohn bezogene Spitzensatz einen niedrigeren Anfang bei etwa 19 v.H. gegenüber 22 v.H.. Das liegt an der Abzugsfähigkeit der Vorsorgepauschale mit 16 v.H. des Arbeitslohns. Bezogen auf einen Steuersatz für das zu versteuernde Einkommen von 22 v.H. ergeben 16 v.H. eine Minderung um rund 3 Prozentpunkte, mithin also 19 v.H.. Etwa bei einem Betrag von 11300 DM Arbeitslohn steigt die Steuerspitze auf rund 20 v.H., bis bei etwa 16000 DM der Progressionsbereich beginnt. Die Ursache ist in der Beschränkung der Vorsorgepauschale auf den Höchstbetrag im Bereich der Hälftigkeit zu sehen. Der hälftige Höchstbetrag von 900 DM ist bei einem Arbeitslohn von 11350 DM

---

1) Da die übrigen vom Arbeitslohn abzuziehenden Werte konstant sind (Höchstbeträge!), können sie bei der Marginalanalyse unberücksichtigt bleiben.

2) Der Höchstsatz des geltenden Rechts stellt sich auf 54,37 v.H., dabei sind für die Parameter a, b, c, d die Werte 56, 0, 0, 3 einzusetzen.

erreicht.

Der Beginn der Grenz- und Durchschnittsteuersätze (Einsetzen der steuerlichen Belastung) liegt nach bisherigem Recht etwa bei 3600 DM[1], nach geltendem Recht bei rund 5200 DM Arbeitslohn[2].

Infolge der Einbeziehung des Stabilitätszuschlages ergibt sich für Arbeitslöhne zwischen rd. 25 TDM und rd. 35 TDM ein deutliches Auseinanderklaffen des Anstiegs der Spitzensätze. Danach laufen die Grenzsteuersätze nahezu parallel.

Die Durchschnittsätze sind im geltenden Recht durchgehend niedriger als im bisherigen Recht. Der Anstieg der Durchschnittsätze verläuft bei Arbeitslöhnen von mehr als rund 25 TDM beinahe gleich.

---

1) Genau 3550 DM. Davon sind abzuziehen (in DM)

Weihnachtsfreibetrag	100	
Arbeitnehmer-Freibetrag	240	
Werbungskostenpauschbetrag	564	
Sonderausgabenpauschbetrag	936	1840.

Es verbleiben 1710 DM. Dieser Betrag fällt in die erste Stufe der Einkommensteuergrundtabelle 1974.

2) Genau 5224 DM. Davon sind abzuziehen (in DM)

Weihnachtsfreibetrag	100	
Arbeitnehmer-Freibetrag	480	
Werbungskostenpauschbetrag	564	
Sonderausgabenpauschbetrag	240	
Vorsorgepauschale mit 16 v.H. von (5224-100), gerundet auf 30,	810	2194.

Es verbleiben 3030 DM. Dieser Betrag fällt in die erste Stufe der Einkommensteuergrundtabelle 1975.
Die nach § 38c EStG 1975 aus den Einkommensteuertabellen abzuleitenden Jahreslohnsteuertabellen sehen als Eingangsbetrag in der Steuerklasse I, die auf den gegebenen Sachverhalt anzuwenden ist, einen Jahresarbeitslohn von 5114 DM vor. Die Abweichung beruht darauf, daß Jahresarbeitslohn i.S. der Lohnsteuertabellen der um den Weihnachtsfreibetrag (und ggfls. den Versorgungs-Freibetrag und einen etwaigen auf der Lohnsteuerkarte vermerkten Freibetrag) verminderte Arbeitslohn ist. Vgl. Vorbemerkung zu den Lohnsteuertabellen, Beilage 26 zum Bundesanzeiger Nr. 195 v. 18. 10. 1975.

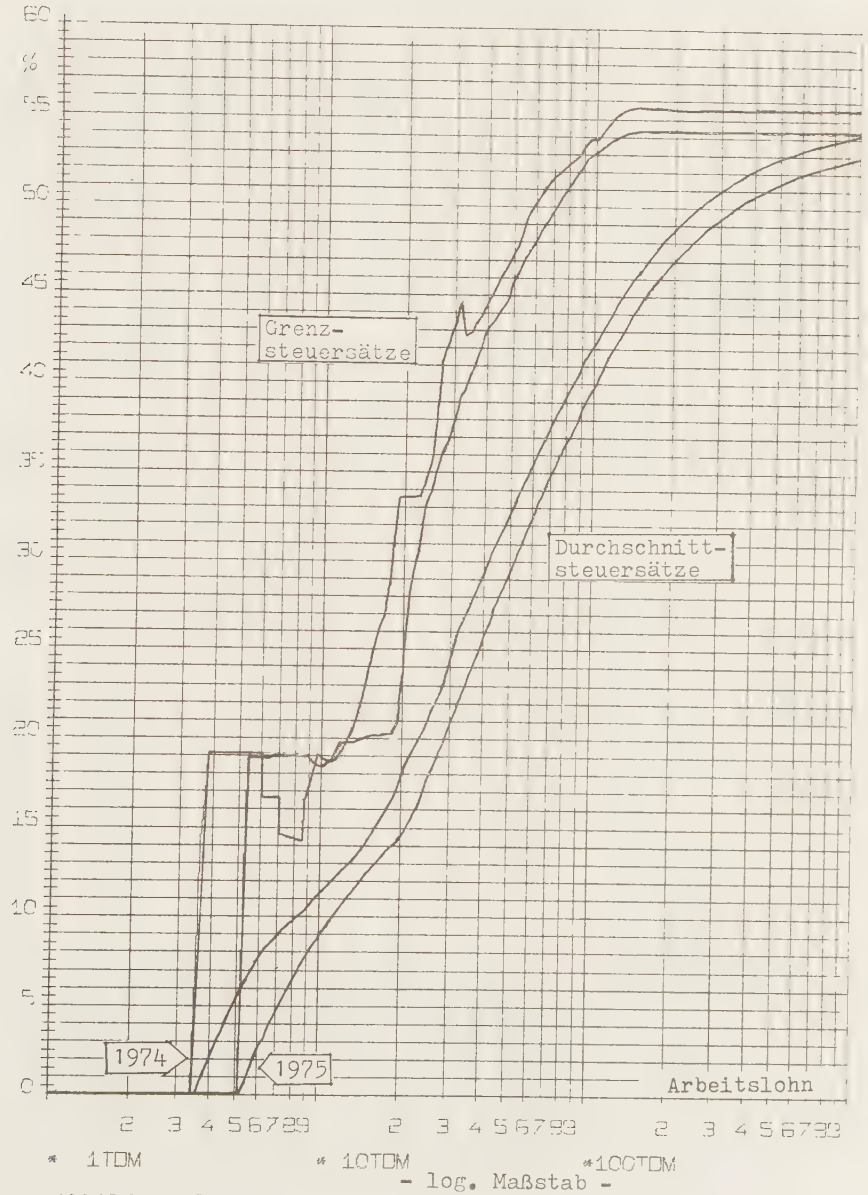

Abbildung 5

Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Grundtarif, ohne Kindergeld. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

5.3.2. Splittingtarif, ohne Kindergeld

Abbildung 6 zeigt die Grenz- und Durchschnittsteuersätze von kinderlosen Ehegatten, die nach dem Splittingtarif besteuert werden. Nur einer der Ehegatten bezieht Arbeitslohn. Die Vorsorgeaufwendungen und die Kirchensteuer werden nach denselben Grundsätzen ermittelt wie im vorangegangenen Beispiel. Im Vergleich zum Grundtarif sind die Kurven der Steuersätze nach rechts verschoben, im übrigen weisen jedoch im Bereich hoher Arbeitslöhne den gleichen Verlauf auf. Die Werte im Bereich niedriger Arbeitslöhne sind weitgehend bestimmt durch die Art der Ermittlung der Grenzsteuersätze mithilfe von Steuerspitzen.[1] Im Zusammenhang mit den in den Tarifvorschriften vorgesehenen Rundungen weichen daher die Grenzsteuersätze im Anfangsbereich der Proportionalzone zum Teil erheblich von den zu erwartenden Sätzen von 15,9 v.H. für 1974 und 18,5 v.H. für 1975 ab.[2)3)]

Die Steuerbelastung nach bisherigem Recht setzt bei Arbeitslöhnen von 5260 DM ein. Im geltenden Recht beginnt sie für Arbeitslöhne ab 9124 DM.

---

1) Die Steuerbeträge, die jeweils für den um 120 DM verminderten und erhöhten Arbeitslohn berechnet wurden, wurden saldiert. Diese Differenz wurde auf die Gesamtdifferenz der zugrundeliegenden (hilfsweise bestimmten) Arbeitslöhne von 240 DM bezogen.

2) Der Bereich, in dem die Vorsorgeaufwendungen (15 v.H. des Arbeitslohns) und die Kirchensteuer (9 v.H. der Steuer) den Sonderausgabenpauschbetrag von 936 DM übersteigen, ergibt einen Grenzsteuersatz von
$s = t(1-0{,}15-0{,}9\,0(t(1-0{,}15))$, mit $t = 19$ v.H.
Man erhält für s 15,9 v.H..

3) Für den Bereich, in dem die Vorsorgepauschale mit 16 v.H. anzusetzen ist, erhält man für s
$s = t(100 - 16)/100$, mit $t = 22$ v.H.
Man erhält für s 18,5 v.H..

Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Splittingtarif, ohne Kindergeld. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

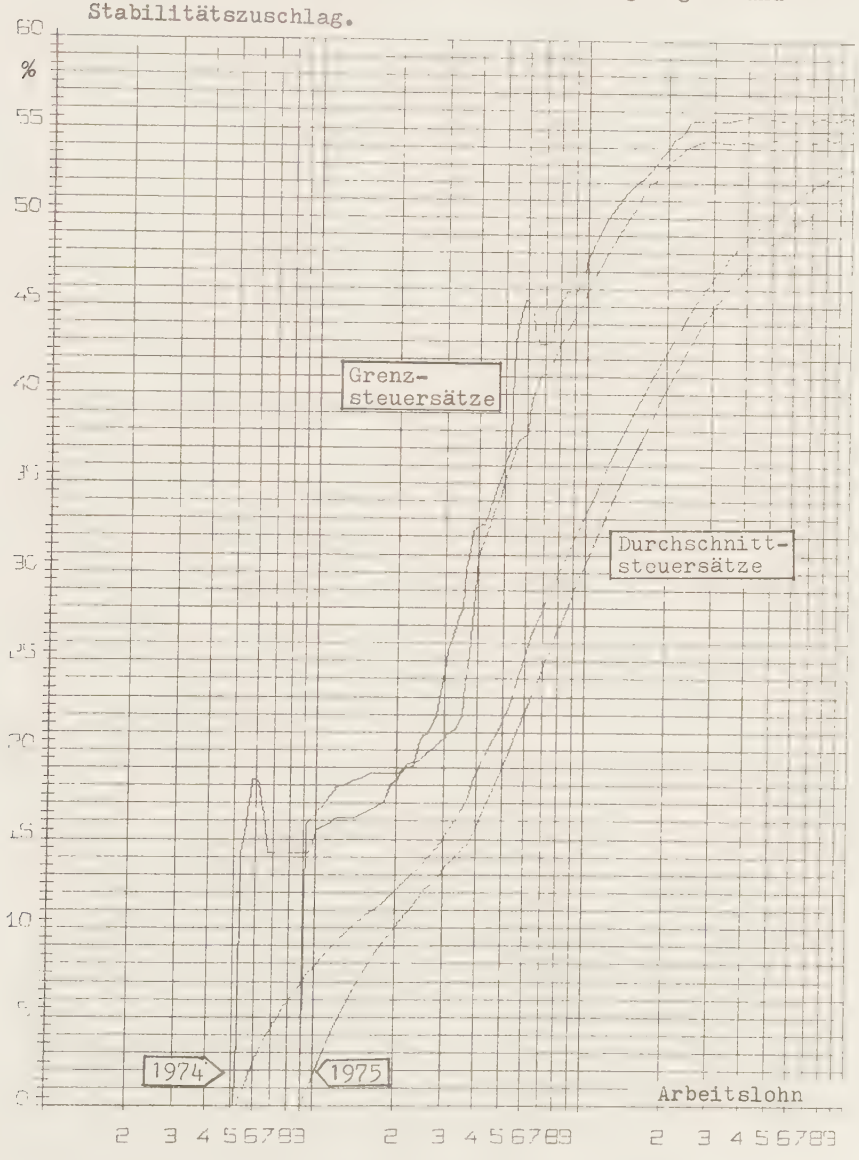

Abbildung 6

5.3.3. Splittingtarif, mit Kindergeld

Der Sachverhalt ist hier der gleiche wie in dem vorangegangenen Beispiel (5.3.2.), zusätzlich ist jedoch ein Kind steuerlich zu berücksichtigen. Die Kurven der Grenz- und Durchschnittsteuersätze, bezogen auf den Arbeitslohn, sind der Abbildung 7 zu entnehmen.

Nach bisherigem Recht setzt die Steuerbelastung im Unterschied zu dem vorigen Fall erst bei einem Arbeitslohn von 6481 DM ein. Dies ist auf den zusätzlich abziehbaren Kinderfreibetrag in Höhe von 12oo DM zurückzuführen.[1)]

Nach geltendem Recht hat der Grenzsteuersatz denselben Verlauf wie im vorherigen Beispiel. Das liegt daran, daß sich die progressionsfreie Maßnahme der Gewährung des Kindergeldes auf den marginalen Steuersatz nicht auswirkt.

Hingegen setzt die Kurve der durchschnittlichen (positiven) Steuerbelastung später ein.[2)] Das wird durch das bei der Ermittlung der Steuerbelastung berücksichtigte Kindergeld in Höhe von 6oo DM bewirkt, wodurch erst bei einem Arbeitslohn von 12334 DM der Saldo aus Einkommensteuer und Kindergeld positiv wird.[3)]

---

1) Die Überprüfung ergibt Abzugsbeträge für Weihnachtsfreibetrag, Arbeitnehmerfreibetrag und Werbungskostenpauschbetrag von zusammen 9o4 DM, dazu kommen Vorsorgeaufwendungen von o,15(6481-1oo)=957 DM sowie der Kinderfreibetrag von 12oo DM, so daß nach Abzug der Summe von 3o61 DM der Tabelleneingangsbetrag von 342o DM verbleibt.

2) Der Bereich negativer Durchschnittsätze wird außer Betracht gelassen. (Der Durchschnittsatz nähert sich von $-\infty$ kommend asymptotisch der Nullinie.)

3) Rechnerisch ergibt sich der Arbeitslohn x, für den die Steuerbelastung 0 ist, bei 123o4 DM. Der Ansatz lautet:
$6oo = 2(o,22(o,5y)-66o)$, mit y = zu verst. Eink.;
$y = x-1144-o,16(x-1oo)-48o$
Die Splittingtabelle sieht jedoch einen Steuerbetrag von 6oo DM nicht vor (die angrenzenden Beträge lauten 594 DM und 6o6 DM.).

Grenz- und Durchschnittssteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Splittingtarif, ein Kind. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag, für 1975 Berücksichtigung des Kindergeldes.

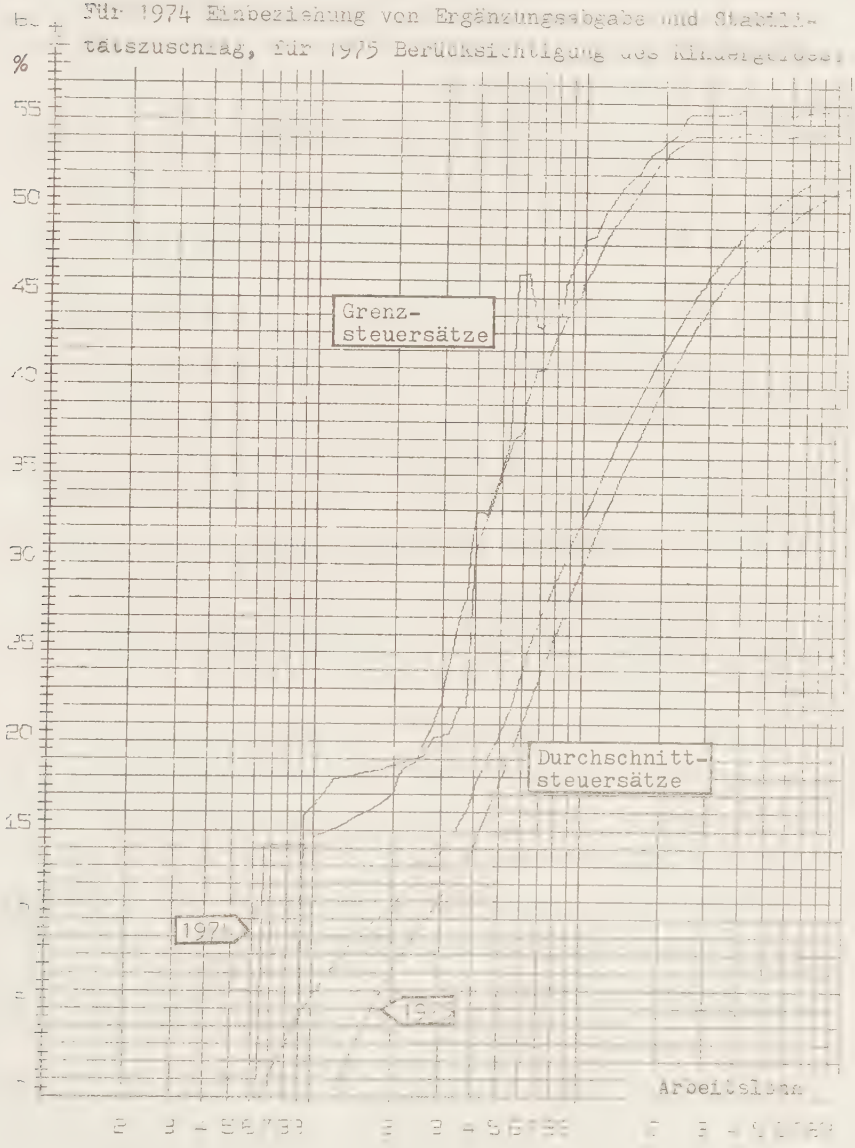

Abbildung 7

D. Steuerbelastungsvergleiche an empirischem Material

Dieser Teil der Arbeit befaßt sich damit, die Steuerbelastungen nach bisherigem und geltendem Recht, die bei Anwendung der beiden Rechtszustände auf empirische Daten entstehen, zu vergleichen.

Zunächst ist darzulegen, woher die empirischen Daten stammen und in welcher Weise sie für die Belastungsrechnungen aufzubereiten waren. Danach werden Übersichten über das Material gegeben, die auch dazu dienen sollen, die vielen Einzelfälle zu Fallgruppen zusammenzufassen. Weiterhin werden vergleichende Übersichten über die Veränderungen der Steuerbelastungen vorgelegt. Es ist auch darauf einzugehen, welche Auswirkungen sich durch die im geltenden Recht neu geregelte Zuordnung von Kindern (§ 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG 1975) auf die Steuerbelastungen der betroffenen Arbeitnehmer ergeben.

Zur Ermittlung der Steuerbelastung nach bisherigem Recht werden auf das zu versteuernde Einkommen die Vorschriften über den Tarif 1974 angewendet, also Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag ermittelt. Die Steuerbelastung ergibt sich, indem von den letztgenannten Beträgen das Kindergeld nach bisherigem Recht abgezogen wird.

Im geltenden Recht hingegen ist Steuerbelastung lediglich der Saldo aus Einkommensteuer und Kindergeld.[1)]

---

1) Die Größe Kindergeld (BKG) ist als positiver Betrag definiert, sie muß also von den anderen Beträgen abgezogen werden.

1. Herkunft und Umfang des Materials

Bei dem untersuchten Material handelt es sich um Handakten eines Lohnsteuerberatungsvereins.[1] Seine Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen ist auf die in § 1o7a Abs. 3 Ziff. 4b AO bezeichneten Fälle beschränkt. Danach darf der Lohnsteuerberatungsverein (im wesentlichen) nur solchen Vereinsmitgliedern bei der Erledigung ihrer Steuerangelegenheiten helfen, die ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen.[2]

Die ausgewerteten Handakten sind die bei dem Verein verbliebenen Kopien der Lohnsteuerjahresausgleichsanträge bzw. Arbeitnehmer-Einkommensteuererklärungen für das Jahr 1974, deren Originale als Steuererklärungen an die Berliner Finanzämter weitergeleitet worden sind. Von den rund 2oooo Steuerakten des Vereins wurden 2o3o ausgewertet. Dazu wurden ca. 2o Aktenordner mit bis zu 15o nach Mitgliedsnummern abgelegten Handakten verarbeitet.

Die Vergabe der Mitgliedsnummern unterliegt insofern dem Zufall, als die Nummern in der Reihenfolge vergeben werden, wie die Steuerpflichtigen ihre Vereinsmitgliedschaft erklären. Die Mitglieder erhalten die fortlaufend numerierten Mitgliedsausweise, wenn sie an den jeweiligen Sprechtagen abgefertigt werden, es sei denn, sie waren bereits in den Vorjahren Mitglied. Dann behalten sie ihre bisherigen Nummern.

---

1) Lohnsteuerhilfe - Steuerberatung für Arbeitnehmer e.V., Berlin. Dem Präsidenten des Vereins, Herrn Heinz Duske, sei an dieser Stelle für die Genehmigung zur Auswertung der Akten gedankt.

2) Wegen der darüber hinausgehenden Fälle vgl. § 1o7a Abs. 3 Ziff. 4b letzter Satz AO.

1.1. Ermittlung der Besteuerungsdaten

Um die Besteuerungsdaten der maschinellen Auswertung zugänglich zu machen, wurden sie von den Antragskopien auf Lochkarten übertragen. Die Übernahme der Daten lehnte sich an die in den amtlichen Formularen vorgesehene Reihenfolge an.[1] Dabei stellte sich heraus, daß nicht alle für die Besteuerung relevanten Daten in den Antragsformularen vermerkt waren. So fehlte insbesondere in der Mehrzahl der Fälle die Eintragung über die Höhe des Arbeitgeberanteils zur gesetzlichen Rentenversicherung.

Infolge der aus Zweckmäßigkeitsgründen gewählten Beschränkung, für jeden Besteuerungsfall nur eine Lochkarte (mit je 8o Spalten) zu verwenden, ergab sich die Notwendigkeit, Besteuerungsdaten vor der Übernahme auf Lochkarten zu verschlüsseln sowie mehrere Beträge in einer Summe zusammenzufassen.

Im folgenden wird beschrieben, welche Besteuerungsdaten erfaßt wurden und in welcher Form sie auf die Datenträger übertragen wurden.

---

1) Vgl. dazu das Muster eines amtlichen Formulars im Anhang

1. Steuerklasse bzw. anzuwendender Tarif (SK)

   Hierbei wurde unterschieden nach Steuerpflichtigen, die nach der Grundtabelle besteuert werden (SK = 1), nach zusammenveranlagten Ehegatten, die nach dem Splittingtarif besteuert werden (SK = 2) und Alleinstehenden, die nach dem Splittingtarif besteuert werden (SK = 3). Eine weitere Unterteilung der ersten Fallgruppe nach dem Familienstand (Ledige, Verwitwete, Geschiedene, Verheiratete) wurde nicht vorgenommen.

2. Kinderzahl (KZ)

   Hier wurde die Zahl der Kinder abgelocht, wie sie auf der ersten Seite des Antrages in der Rubrik "Steuerklasse und Zahl der Kinder lt. Lohnsteuerkarte" ausgewiesen war. Sofern auf Seite 6 des Formulars Anträge auf Berücksichtigung weiterer Kinder gestellt waren, wurden auch diese berücksichtigt.

3. Kennziffer für Kirchensteuerpflicht (KST)

   Hier wurde die Angabe aus der Rubrik "Religion" ausgewertet. Gehörte der Steuerpflichtige (bei Ehegatten beide) keiner steuerberechtigten Religionsgemeinschaft an, so wurde die Kennziffer 0 gelocht. Bei voller Steuerpflicht (beider Ehegatten im Falle SK = 2) wurde die Kennziffer 1 gewählt. Für glaubensverschiedene Ehegatten wurden zwei weitere Kennziffern (2 oder 3) genommen, je nachdem, ob nur der Steuerpflichtige oder nur sein Ehegatte kirchensteuerpflichtig waren.

4. Kennziffer für Sozialversicherungspflicht (BEM)

   Ergab sich aus dem Zusammenhang der Eintragungen in den Rubriken "Ausgeübter Beruf" und "Gesetzliche Sozialversicherung", daß keine Sozialversicherungspflicht bestand, wurde als Kennziffer eine 1 gelocht. Bei Ehegatten wurde eine 2 gelocht, wenn nur der Antragsteller nicht sozialversicherungspflichtig war, eine 3, wenn nur sein Ehegatte diese Bedingung erfüllte. In anderen Fällen war die Kennziffer gleich 1.

5. Alter (MM, JM, MF, JF)

Um während des Ablochens Rechenarbeit zu vermeiden, wurden die in der Rubrik "Geburtsdatum" eingetragenen Ziffern wie folgt ausgewertet:
Der Tag wurde nicht abgelocht, dafür wurde die Monatszahl um eins erhöht, sofern nicht der Steuerpflichtige am 1. eines Monats Geburtstag hatte. Die Monatszahl des Steuerpflichtigen (MM) und seines Ehegatten (MF) wurden ebenso wie die Geburtsjahre (JM, JF) als zweistellige Zahlen erfaßt. Steuerpflichtige mit einem Geburtsjahr vor 1901 wurden mit der Jahreszahl 01 erfaßt. An der steuerlichen Berücksichtigung des Alters ändert sich dadurch nichts.

6. Arbeitslohn (ALM, ALF)

Hier wurden die auf Seite 2 des Antragsformulars ausgewiesenen Gesamtbeträge des "Bruttolohns laut Lohnsteuerkarte" für den Antragsteller (ALM) und seinen Ehegatten (ALF) erfaßt.

7. Kennziffer für Versorgungsbezüge (KVB)
Sofern der Antragsteller und/oder sein Ehegatte eine Eintragung in der Rubrik "Im Bruttolohn enthaltene Versorgungsbezüge" hatten, wurde eine Kennziffer gelocht, und zwar 1: Der steuerpflichtige (bei Ehegatten beide) hat Versorgungsbezüge bezogen; 2: nur der Antragsteller; 3: nur der Ehegatte hat Versorgungsbzüge bezogen.

8. Versorgungsbezüge (VB)

Hier wurde die Summe der als Versorgungsbezüge ausgewiesenen Beträge erfaßt. Aus Platzersparnisgründen mußte in Kauf genommen werden, daß eine unzutreffende Zurechnung der Versorgungsbezüge eintreten kann, wenn beide Ehegatten derartige Bezüge haben. In einem dafür erstellten Programm wird von der (vereinfachenden) Annahme ausgegangen, daß in diesen Fällen die Versorgungsbezüge in dem Verhältnis der Bruttoarbeitslöhne (vgl. Ziff. 6) aufzuteilen sind.

9. Werbungskosten (WKM, WKF)

Hier wurde der Gesamtbetrag der von dem Antragsteller (WKM) oder seinem Ehegatten (WKF) geltend gemachten Werbungskosten in einer Summe erfaßt. Eine Aufteilung in Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und übrige Werbungskosten - wie sie das amtliche Formular vorsieht - konnte aus Platzgründen nicht vorgenommen werden.
Ob die geltend gemachten Werbungskosten hinreichend belegt und zutreffend waren, konnte verständlicherweise nicht überprüft werden. Ebensowenig ist eine Aussage darüber möglich, ob die Finanzbehörden diese und andere geltend gemachten Aufwendungen in der beantragten Höhe der Besteuerung zugrundegelegt haben.

1o. Sozialversicherungsbeiträge (SVM, SVF)

Der auf Seite 4 des Antragsformulars einzusetzende Betrag der gesetzlichen Sozialversicherung des Antragstellers (SVM) und gglfs. seines Ehegatten (SVF) wurden hier übertragen.
Die Rubrik "Gesetzlicher Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung ..." war in der Mehrzahl der Fälle nicht ausgefüllt. Der Hauptgrund hierfür dürfte darin liegen, daß bei sozialversicherungpflichtigen Steuerpflichtigen der Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung ohnehin zumeist höher war als der Vorwegabzugsbetrag von 1ooo DM bzw. 2ooo DM.

11. Sonstige Versicherungsbeiträge (VSA)

Hier wurden die auf Seite 4 des Antragsformulars in den Zeilen 2. bis 1o. aufgeführten Beträge in einer Summe erfaßt. Auch hierbei ist anzumerken, daß in den bearbeiteten Fällen nicht selten Eintragungen in den Anträgen fehlten, obwohl solche Versicherungsaufwendungen vorhanden sein mußten, etwa, wenn aus den geltend gemachten Aufwendungen für Fahrten mit eigenem Kraftfahrzeug auf das Bestehen einer Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung geschlossen werden konnte.
Aus Gründen der Arbeitsvereinfachung wurde offenbar bei der Antragstellung darauf verzichtet, wenn bereits aus

der Höhe der Sozialversicherungsbeiträge ersichtlich war, daß sich weitere Vorsorgeaufwendungen steuerliche nicht mehr auswirken würden.

12. Andere Sonderausgaben, ohne Spenden (SA)

Die Summe aus den Zeilen 12 bis 17 auf Seite 4 des Antragsformulars wurde erfaßt. Der Betrag setzt sich überwiegend aus gezahlter Kirchensteuer (vermindert um die in 1974 erhaltene Kirchensteuererstattung), Steuerberatungskosten (Mitgliedsbeitrag an den Steuerberatungsverein) und (vereinzelt) Aufwendungen für die Berufsausbildung zusammen. Renten und dauernde Lasten, Lastenausgleichsabgaben sowie Vermögensteuer wurden nicht beobachtet.

13. Spenden (SPE)
Hier wurden die in Zeile 18 des Antragsformulars (Seite 4) in der Rubrik "Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke" ausgewiesenen Beträge erfaßt, ggfls. in einer Summe.

14. Kennziffer Hausgehilfin (HG)

Hier wurde die Anzahl der Monate, in denen eine Hausgehilfin beschäftigt wurde, erfaßt. Wurde nur eine Haushaltshilfe beschäftigt, so wurde der Einfachheit halber die anzusetzende Monatszahl halbiert (vgl. § 33a Abs. 3 EStG 1974).

15. Unterstützung bedürftiger Personen (BP)

Die geltend gemachten Aufwendungen wurden in einer Summe erfaßt. Im Hinblick auf das geltende Recht ist es als Mangel anzusehen, daß in den Fällen, in denen die Höchstbeträge von 1200 DM je unterstützte Person in Betracht kamen, die (höheren) tatsächlichen Aufwendungen in den Antragsformularen nicht erfaßt waren.

16. Kennziffer für Kinder in Ziff. 15. (BPK)

Sofern aus den Anträgen hervorging, daß die unterstützten Personen in Ziff. 15. Kinder waren, wurde hier eine Kennziffer (Zahl dieser Kinder) gelocht. Ein diesbezüglicher Vermerk ist im Hinblick auf § 33a Abs. 1 EStG 1975 für erforderlich gehalten worden.

17. Auswärtige Unterbringung wegen Berufsausbildung (AU)

Hier wurde die Anzahl der Monate erfaßt, für die ein Freibetrag gem. § 33a Abs. 2 EStG 1974 zu berücksichtigen war.

18. Kennziffer für Kinder in Ziff. 17. (AUK)

Die Zahl der Kinder, die wegen ihrer Berufsausbildung auswärts untergebracht waren, wurde mit dieser Kennziffer erfaßt.

19. Körperbehinderung (KBM, KBF)

Zu diesem Punkt wurde die Minderung der Erwerbsfähigkeit des Antragstellers (KBM) bzw. seines Ehegatten (KBF) in vom Hundert erfaßt. Sofern die Übertragung eines Körperbehindertenfreibetrages eines Kindes auf die Steuerpflichtigen in Betracht kam, wurde dieser Vomhundertsatz ohne besondere Kenntlichmachung unter KBM oder KBF erfaßt, vgl. § 65 Abs. 5 EStDV 1974.

2o. Außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art (AGB)

Die unter der Rubrik "Andere außergewöhnliche Belastungen" (S. 5, Ziff. 6 des Formulars) aufgeführten Beträge wurden hier übertragen, wobei die gegenzurechnenden Erstattungen berücksichtigt wurden.

21. Kennziffer für Diät (DIT)

Es wurde eine Kennziffer abgelocht, wenn in den geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (AGB - Ziff. 2o) solche wegen Diätverpflegung enthalten waren. Die gewählten Kennziffern stehen wie folgt für die (pauschal) angesetzten Aufwendungen:
1 : 48o DM; 2 : 6oo DM; 3 : 9oo DM.
Die bei Ehegatten möglichen Kombinationen wurden gleichfalls verschlüsselt:
4 : (1, 1); 5 : (1, 2); 6 : (2, 2); 7 : (1, 3);
8 : (2, 3); 9 : (3, 3).

22. Mitgliedsnummer (NR)

Hier wurden die letzten vier Ziffern der (fünfstelligen) Mitgliedsnummern erfaßt. Alle bearbeiteten Fälle haben Mitgliedsnummern zwischen 2oooo und 3oooo.

1.2. Kontrolle

Zur Kontrolle der abgelochten Daten wurden Plausibilitätsprüfungen vorgenommen, die darauf abzielten, offenbare Unrichtigkeiten bei der Übernahme der Besteuerungsdaten auf die Lochkarten (Ablochfehler) aufzuspüren.

Unter anderem wurden folgende Punkte überprüft:

1. Vereinbarkeit von Angaben über den Ehegatten mit der Steuerklasse (SK)
2. Übereinstimmung der Kennziffern mit dem vorher vereinbarten abschließenden Katalog der Kennziffern.
3. Schlüssigkeit der Altersangaben.
4. Übereinstimuung der Kennziffer zur Sozialversicherungspflicht mit den Angaben über Sozialversicherungsbeiträge.
5. Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen bei Geltendmachung von Aufwendungen für Hausgehilfin bzw. Haushaltshilfe.
6. Vereinbarkeit der Anzahl der auswärts untergebrachten Kinder mit der Kinderzahl (KZ).
7. Vereinbarkeit der Kennziffer für Diätverpflegung (DIT) mit der Höhe der insgesamt geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art (AGB).
8. Überprüfung der Fälle, in denen die Sozialversicherungsbeiträge über 15 v.H. des sozialversicherungspflichtigen Bruttolohns ausmachten.

Sofern mithilfe des Prüfprogramms Unstimmigkeiten aufgedeckt wurden, wurden sie anhand der Aktenzeichen-Nummern mit den Handakten verglichen und ggfls. berichtigt.[1)]

---

1) Beiläufig wurden mit dem Prüfprogramm auch Fehler in den Handakten aufgedeckt, z.B. Fehler durch Vertauschen der Rubriken bei Ehegatten, Zahlendreher.

1.3. Nicht ermittelte Besteuerungsdaten

Andere als die zuvor aufgeführten Besteuerungsdaten (vgl. D. 1.1.) wurden aus den Erklärungsvordrucken nicht übernommen. Von den nicht berücksichtigten Sachverhaltsmerkmalen sind hervorzuheben

Einkünfte, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Unter Berücksichtigung des Personenkreises, der von dem Steuerberatungsverein betreut wird, kamen Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Betracht sowie geringfügige Nebeneinkünfte, die eine Veranlagung nach § 46 EStG nicht rechtfertigten.

Hinterbliebenenfreibetrag (§ 65 Abs. 4 EStDV 1974) sowie Freibeträge für besondere Fälle (§ 52 Abs. 19 EStG 1974 i.V.m. § 25b LStDV 1971). Anträge, in denen diese Freibeträge geltend gemacht wurden, sind nur ganz vereinzelt beobachtet worden.

Antrag auf besondere Veranlagung gem. § 26c EStG 1974. Dies wird damit gerechtfertigt, daß eine entsprechende Vorschrift im geltenden Recht nicht mehr besteht.

Die aus den Anträgen nicht ermittelten Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung sind aus den übrigen verfügbaren Daten errechnet worden. Dabei wurden der Arbeitslohn, die Versorgungsbezüge, das Alter, die geltend gemachten Sozialversicherungsbeiträge, die Kennziffer für Sozialversicherungspflicht sowie die Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten berücksichtigt.

2. Übersichten über das Material

Aus den nachstehenden Tabellen sind Angaben allgemeiner Art zu entnehmen, wie Anzahl der Fälle der jeweiligen Fallgruppe, durchschnittlicher Bruttolohn der Fälle der betreffenden Gruppe sowie die Verteilung der Fälle nach der Höhe der Bruttolöhne. Bei zusammenveranlagten Ehegatten wurden die Arbeitslöhne beider Ehegatten zusammengefaßt.
Die Tabellen der Häufigkeitsverteilung lassen sich auch in grafischer Darstellung wiedergeben; darauf ist jedoch aus Raumgründen verzichtet worden.
Die Bildung der Fallgruppen erfolgt anhand der vier Merkmale anzuwendender Tarif, Zahl der Kinder, Alter und Anzahl der Erwerbspersonen je Steuerfall. Das letztgenannte Einteilungskriterium findet nur in Verbindung mit der Tarifgruppe 2 (zusammenveranlagte Ehegatten) Anwendung.
Erscheinen als Fallgruppenmerkmal Sternchen (**), so wurde nach diesem Merkmal nicht ausgewertet.

UEBERSICHT UEBER DAS MATERIAL

FALLGRUPPE	ARB-LOHN (MITTEL)	ANZAHL GESAMT	0 BIS 8 TDM	8 BIS 16 TDM	16 BIS 24 TDM	24 BIS 32 TDM	32 BIS 40 TDM	40 BIS 48 TDM	48 BIS 56 TDM	UEBER 56 TDM
** ** ** **	31507.	2030	33	211	423	416	388	342	157	60
1 ** ** **	20805.	706	29	165	303	157	34	13	3	2
2 ** ** **	37497.	1300	3	40	114	251	351	329	154	58
3 ** ** **	21849.	24	1	6	6	8	3	0	0	0
** K0 ** **	29616.	1145	26	170	291	191	171	172	89	35
** K1 ** **	31482.	1903	31	204	404	375	360	322	149	58
** K2 ** **	31883.	127	2	7	19	41	28	20	8	2
** ** A0 **	31719.	1749	27	162	369	365	338	303	136	49
** ** A1 **	30189.	281	6	49	54	51	50	39	21	11
** K0 A0 **	29543.	907	20	125	244	155	131	135	71	26
** K0 A1 **	29898.	238	6	45	47	36	40	37	18	9

FALLGRUPPEN

1 = LEDIGE (GRD.-TAB.) 2 = EHEGATTEN (SPL.-TAB) 3 = ALLEINST. (SPL.-TAB.)
K0 = KEINE KINDER, K1 = 1 BIS 2 KINDER, K2 = MEHR ALS 2 KINDER
A0 = STEUERPFL. UNTER 50 JAHRE A1 = STEUERPFL. UEBER 50 JAHRE
V1 = ALLEINVERDIENER V2 = DOPPELVERDIENER (EHEGATTEN)

UEBERSICHT UEBER DAS MATERIAL

FALLGRUPPE	ARB-LOHN (MITTEL)	ANZAHL GESAMT	0 BIS 8 TDM	8 BIS 16 TDM	16 BIS 24 TDM	24 BIS 32 TDM	32 BIS 40 TDM	40 BIS 48 TDM	43 BIS 56 TDM	UEBER 56 TDM
1 ** ** **	20805.	706	29	165	303	157	34	13	3	2
1 K0 ** **	20346.	553	22	143	239	109	27	9	3	1
1 K1 ** **	20670.	675	27	161	295	143	32	12	3	2
1 K2 ** **	23742.	31	2	4	8	14	2	1	0	0
1 ** A0 **	20776.	631	26	142	274	147	28	12	1	1
1 ** A1 **	21055.	75	3	23	29	10	6	1	2	1
1 K0 A0 **	20244.	480	19	120	211	100	21	8	1	0
1 K0 A1 **	21012.	73	3	23	28	9	6	1	2	1
1 K1 A0 **	20622.	600	24	138	266	133	26	11	1	1
1 K1 A1 **	21055.	75	3	23	29	10	6	1	2	1
1 K2 A0 **	23742.	31	2	4	8	14	2	1	0	0
1 K2 A1 **	0.	0	0	0	0	0	0	0	0	0

FALLGRUPPEN

1 = LEDIGE (GRD.-TAB.) 2 = EHEGATTEN (SPL.-TAB) 3 = ALLEINST. (SPL.-TAB.)
K0 = KEINE KINDER, K1 = 1 BIS 2 KINDER, K2 = MEHR ALS 2 KINDER
A0 = STEUERPFL. UNTER 50 JAHRE A1 = STEUERPFL. UEBER 50 JAHRE
V1 = ALLEINVERDIENER V2 = DOPPELVERDIENER (EHEGATTEN)

UEBERSICHT UEBER DAS MATERIAL

FALLGRUPPE	ARB-LOHN (MITTEL)	ANZAHL GESAMT	0 BIS 8 TDM	8 BIS 16 TDM	16 BIS 24 TDM	24 BIS 32 TDM	32 BIS 40 TDM	40 BIS 48 TDM	48 BIS 56 TDM	UEBER 56 TDM
2 ** ** **	37497.	1300	3	40	114	251	351	329	154	58
2 K0 ** **	38529.	585	3	24	52	79	144	163	86	34
2 K1 ** **	37735.	1204	3	37	103	224	325	310	146	56
2 K2 ** **	34512.	96	0	3	11	27	26	19	8	2
2 ** A0 **	38102.	1103	1	17	90	213	308	291	135	48
2 ** A1 **	34112.	197	2	23	24	38	43	38	19	10
2 ** ** V1	27560.	250	1	30	66	87	36	20	6	4
2 ** ** V2	39864.	1050	2	10	48	164	315	309	148	54
2 K0 A0 V1	23942.	33	0	4	16	8	2	3	0	0
2 K1 A0 V1	28529.	155	0	11	41	59	27	11	3	3
2 K2 A0 V1	30751.	30	0	2	7	10	3	5	2	1

FALLGRUPPEN

1 = LEDIGE (GRD.-TAB.) 2 = EHEGATTEN (SPL.-TAB) 3 = ALLEINST. (SPL.-TAB.)
K0 = KEINE KINDER, K1 = 1 BIS 2 KINDER, K2 = MEHR ALS 2 KINDER
A0 = STEUERPFL. UNTER 50 JAHRE A1 = STEUERPFL. UEBER 50 JAHRE
V1 = ALLEINVERDIENER V2 = DOPPELVERDIENER (EHEGATTEN)

3. Abschätzung des Repräsentanz des Materials

Bei den 2o3o vom Verfasser ausgewählten Fällen handelt es sich um eine Teilmenge aus der Grundgesamtheit derjenigen Steuerpflichtigen, die mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahre 1974 in Berlin zur Besteuerung herangezogen wurden. Um die für diese Teilmenge gefundenen Ergebnisse auf die Grundgesamtheit übertragen zu können, muß geprüft werden, ob die induktive Methode des Schließens von der Stichprobe auf die Grundgesamtheit statistisch zulässig ist. Sie ist zulässig, wenn die Elemente der Stichprobe, hier also die untersuchten Besteuerungsfälle, zufällig ausgewählt worden sind, weil dann die Stichprobenfehler in gewissen Grenzen abgeschätzt werden können.[1] Als Stichprobenfehler werden die Schwankungen der Stichprobenwerte um den "wahren" Wert der Grundgesamtheit bezeichnet.[1] Bei Teilmengen, deren Merkmalsträger nicht durch Zufallsverfahren ausgewählt worden sind, können die Fehler bei der Übertragung der ermittelten Werte auf die Grundgesamtheit nicht abgeschätzt werden.[2]
Der Sinn einer zufälligen Auswahl besteht darin, daß die Möglichkeit ausgeschlossen wird, daß die Auswahl der einzelnen Merkmalsträger, die in die Stichprobe einbezogen

---

1) Vgl. Skript zur statistischen Grundausbildung (1975), S. 1o8 f.

2) Vgl. Skript zur statistischen Grundausbildung (1975), S. 1o9.

werden sollen, subjektiv beeinflußt wird.[1)]
Zwar ist es unmöglich, ein Verfahren anzugeben, nach dem man mit Sicherheit eine in keiner Weise verzerrte Stichprobe garantieren kann. Am wahrscheinlichsten erhält man eine unverzerrte Stichprobe jedoch durch ein zufälliges Stichprobenverfahren.[2)]
Die Mitgliedsakten des Lohnsteuerberatungsvereins werden in Ordnern nach der Reihenfolge der Mitgliedsnummern abgelegt. Jeder Ordner enthält bis zu 150 Handakten. Für die Auswahl der 2030 Fälle wurde bei einem zufällig herausgegriffenen Ordner begonnen und rund 20 fortlaufend abgestellt Ordner jeweils vollständig verarbeitet. Somit kann die Auswahlmethode als Klumpenstichprobe bezeichnet werden.[3)] Dabei stellen sowohl die einzelnen Ordner Erhebungseinheiten (Klumpen) dar als auch die Gesamtheit der 2030 Fälle.
Die Vergabe der Mitgliedsnummern unterliegt insoweit dem Zufall, als die Nummern in der Reihenfolge vergeben werden, wie die Steuerpflichtigen ihre Vereinsmitgliedschaft erklären.

---

1) In exakterer statistischer Terminologie spricht man davon, daß eine auf Zufall beruhende Auswahltechnik Stichprobenwerte liefert, die Realisationen identisch und unabhängig verteilter Zufallsvariablen darstellen. Vgl. Skript zur statistischen Grundausbildung (1975), S. 96.

2) Rasch, D. (1968), S. 182

3) Vgl. J. Pfanzagl, (1972), S. 169 ff.

Dies richtet sich danach, wann sie an den jeweiligen Sprechtagen erscheinen und die fortlaufend numerierten Mitgliedsausweise erhalten. Mitglieder, die in den Vorjahren bereits dem Verein angehörten, behalten ihre bisherigen Mitgliedsnummern.

Fraglich ist nun, ob das ausgewählte Material insoweit nicht zufällig ist, als es einer Teilmenge entstammt, die ihrerseits - möglicherweise - auffällig von der Struktur der Grundgesamtheit der Berliner Lohnsteuerpflichtigen abweicht. Es ist denkbar, daß bestimmte Gruppen von Lohnsteuerpflichtigen in einem derartigen Verein zahlreicher oder geringer vertreten sind, als es ihrem Anteil an der Grundgesamtheit entspricht. Dafür mögen Ursachen wie der Bildungsstand (mangelnde oder bestehende Fähigkeit, die erforderlichen Anträge selbst zu stellen), Einkommenshöhe (Möglichkeit und Zweckmäßigkeit zur Inanspruchnahme kostenpflichtiger Beratungstätigkeit) oder die soziale Stellung (Inanspruchnahme der Hilfe von Familienangehörigen, Betriebsräten, Arbeitgebern, Gewerkschaften u.a.m. bei der Antragstellung) ausschlaggebend sein. Nachprüfbare Aussagen hierüber sind dem Verfasser nicht möglich. Da eine Übereinstimmung zwischen der Struktur des Mitgliederbestandes, dem die Stichprobe entnommen wurde, und der Grundgesamtheit der Lohnsteuerpflichtigen wegen der möglichen Verzerrungen nicht als hinreichend wahrscheinlich unterstellt werden kann, ist trotz des im übrigen vertretbaren Auswahlmodus' die Stichprobe im Sinne der statistischen Theorie wohl nicht repräsentativ.

Dieser Mangel könnte für praktische Zwecke dann entkräftet werden, wenn der Nachweis gelingt, daß die ausgewählte Teilmenge (Stichprobe) hinsichtlich einer Reihe maßgebender Merkmale, z.B. der Schichtung nach Bruttolohngruppen, die gleiche Zusammensetzung aufweist wie die Grundgesamtheit.

Von Meinungsforschungsinstituten wird vielfach eine derartig gleichstrukturierte Teilerhebung ("Quotenauswahl") durchgeführt, die als Surrogat einer Zufallsstichprobe angesehen werden kann.[1)]

Um zu prüfen, ob es sich bei der Stichprobe eventuell doch um ein verkleinertes, aber im übrigen wirklichkeitsgetreues Abbild der Grundgesamtheit handelt[2)], wird im folgenden ein Vergleich des ausgewerteten Materials mit der amtlichen Lohnsteuerstatistik für Berlin vorgenommen.

---

1) Vgl. J. Pfanzagl (1972), S. 179
Ein Beweis für die Äquivalenz von Quotenauswahl und Zufallsstichprobe ist noch nicht erbrac ht worden (derselbe, S. 18o).

2) Vgl. Skript zur statistischen Grundausbildung (1974), S. 96

Die neueste verfügbare Lohnsteuerstatistk basiert auf den Zahlen des Jahres 1971.[1)]

Daraus ergeben sich für das Jahr 1971 Verhältniszahlen der Lohnsteuerpflichtigen, die nach dem Grundtarif (Steuerklassen I und II) beziehungsweise dem Splittingtarif (Steuerklassen III, IV, V) zu besteuern waren, zu sämtlichen Lohnsteuerpflichtigen:

Lohnsteuerpflichtige insgesamt	1oo,oo %
Stpfl. Grundtarif (G)	51,oo %
Stpfl. Splittingtarif (S)	49,oo %.

Bei dem ausgewerteten Material des Jahres 1974 ist das Verhältnis 34,8 % (G) zu 64,2 % (S).

Der durchschnittliche Bruttolohn aller Lohnsteuerpflichtigen des Jahres 1971 betrug 16495 DM. Für Vergleichszwecke ist es richtiger, den durchschnittlichen Bruttolohn des Jahres 1971 der Lohnsteuerpflichtigen mit maschinellem Lohnsteuerjahresausgleich heranzuziehen. Dieser machte 18198 DM aus.[2)3)]

Demgegenüber beträgt der durchschnittliche Bruttolohn der empirischen Fälle des Jahres 1974 315o8 DM.

Das entspricht einem Mehr (bezogen auf 18198 DM) von rund 73 v.H..

---

1) Vgl. Salchow (1974), S. 286-29o; Statistisches Landesamt Berlin (1975), S. 323-327

2) Vgl. Salchow (1974), S. 29o

3) Zu den vergleichbaren Zahlen für die Bundesrepublik Deutschland vgl. -rz- (1974) sowie Renz (1974).

Vergleich des Materials mit der
Lohnsteuerstatistik Berlin 1971

a) Verteilung der Fälle auf die Bruttolohngruppen

Bruttolohn in TDM von	bis	1971 Anzahl	%	1974 Anzahl	%	Veränderg. gegen 1971 in %
	2,4	33	3,3	o	o,o	-98,4
2,4	4,8	39	3,9	1	o,1	-96,1
4,8	7,2	44	4,4	8	o,8	-8o,7
7,2	9,6	61	6,1	21	2,1	-65,o
9,6	12	89	8,9	23	2,3	-73,9
12	16	18o	18,o	66	6,6	-63,5
16	2o	166	16,6	95	9,5	-42,6
2o	25	157	15,7	14o	14,o	-1o,4
25	36	194	19,4	267	26,7	37,8
36	5o	35	3,5	299	29,9	757,5
5o	75	3	o,3	75	7,5	2892,o
75	1oo	o	o,o	2	o,2	1226,3
über	1oo	o	o,o	o	o,o	777,7
		1ooo	1oo,o	1ooo	1oo,o	-

b) Verteilung der Lohnsummen auf die Bruttolohngruppen

Bruttolohn in TDM von	bis	1971 TDM	%	1974 TDM	%	Veränderg. gegen 1971 in %
	2,4	42	o,2	1	o,o	-98,o
2,4	4,8	141	o,8	6	o,o	-95,8
4,8	7,2	264	1,5	51	o,2	-8o,5
7,2	9,6	515	2,8	179	o,6	-65,o
9,6	12	967	5,3	253	o,8	-73,8
12	16	252o	13,8	939	3,o	-62,6
16	2o	2973	16,3	1722	5,5	-42,o
2o	25	351o	19,3	316o	1o,o	-9,9
25	36	5711	31,4	8122	25,8	42,2
36	5o	1392	7,7	1265o	4o,1	8o8,5
5o	75	141	o,8	4189	13,3	2862,1
75	1oo	12	o,1	177	o,6	1324,1
1oo	und mehr	8	o,o	59	o,2	674,8
		18198	1oo,o	31508	1oo,o	73,1

Die Schichtung der Lohnsteuerpflichtigen nach Bruttolohngruppen für die zu vergleichenden Jahre ist der vorstehenden Tabelle zu entnehmen. Danach ergibt sich, daß bei den Fällen des Lohnsteuerberatungsvereins in den Bruttolohngruppen bis 25 TDM eine geringere Besetzung zu verzeichnen ist als nach der Statistik 1971. Bei den höheren Bruttolöhnen treten zum Teil erheblich mehr Fälle auf.[1)] Die Erhöhung der durchschnittlichen Bruttolöhne 1971 gegenüber dem Jahre 1968 betrug nach der amtlichen Statistik ca. 44,8 %.[2)]

Wenn man für den Zeitraum 1971 bis 1974 eine gleichhohe Steigerungsrate der Bruttolöhne unterstellt, wird die beobachtete Erhöhung um 73 % nur zum Teil erklärt.

Auch fällt auf, daß in den Lohngruppen bis 9600 DM im Jahre 1971 rund 17,6 % der Steuerpflichtigen mit maschinellem Lohnsteuerjahresausgleich vertreten waren, jedoch nur 3 % der ausgewerteten Fälle in diese Lohngruppen fallen. Ein Grund mag darin liegen, daß insbesondere die Geringverdiener ihre Steuerangelegenheiten selbst erledigen, zumal die bei ihnen zu erwartende bzw. von ihnen erwartete Steuererstattung nicht im rechten Verhältnis zu dem verlangten Beratungshonorar (Vereinsbeitrag) steht.

---

1) Um die Vergleichbarkeit zu erleichtern, wurden sowohl die Fälle der Lohnsteuerstatistik ("Lohnsteuerpflichtige mit maschinellem Lohnsteuerjahresausgleich in Berlin (West) 1971 nach Bruttolohngruppen") - es handelt sich um 605790 Fälle - als auch die 2030 Fälle des Verfassers auf Tausend nomiert. In den Spalten "Anzahl" gibt der Betrag damit jeweils das Verhältnis zu sämtlichen Fällen in Promille an. Für die Spalten "Veränderung gegenüber 1971" wurden jedoch die tatsächlichen, nicht normierten Zahlen zugrundegelegt.

2) Lohnsumme 1968 = 9,26 Mrd. DM bei 813120 Lohnsteuerpflichtigen; Lohnsumme 1971 = 13,724 Mrd. DM bei 832001 Lohnsteuerpflichtigen. Durchschnittlicher Bruttolohn 1968 = 11388 DM, 1971 = 16496 DM. Zur Lohnsteuerstatistik 1968 vgl. auch M. Heinze (1971).

Es läßt sich also aus dem Vergleich mit der amtlichen Berliner Statistik für 1971 nicht der Schluß ziehen, daß die vom Verfasser gezogene Stichprobe repräsentativ für die Berliner Verhältnisse des Jahres 1974 ist.

Allerdings ist den Berechnungen des Statistischen Bundesamtes zu entnehmen, daß im Durchschnitt der Bundesrepublik Deutschland für das Jahr 1974 aufgrund der vorläufigen statistischen Zahlen die Lohn- und Gehaltssumme je durchschnittlich beschäftigten Arbeitnehmer 2o928 DM betrug.[1)] Diese Zahl stimmt mit dem Befund bei den ausgewerteten Fällen recht gut überein. Danach ist der durchschnittliche Bruttolohn je Arbeitnehmer mit 21249 DM nur um rund 320 DM höher als im Bundesdurchschnitt.[2)]

Einen Teil dieser Differenz mag man wiederum damit erklären können, daß die Geringverdiener, die den Bundesdurchschnitt nach unten hin beeinflussen, in dem Material des Verfassers nicht in demselben Maße enthalten sind.

Aus alldem ergibt sich, daß verallgemeinernde Schlüsse aus den ausgewerteten Fällen nicht unbedenklich sind, wenn sich die Schlußfolgerungen etwa auf die Auswirkungen der Steuerreform auf das gesamte Lohnsteueraufkommen Berlins oder gar der Bundesrepublik Deutschland beziehen sollten.

---

1) Statistisches Bundesamt, zitiert nach Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung (1976), S. 17

2) Die Anzahl der Arbeitnehmer ergibt sich aus der Zahl der Steuerfälle zuzüglich der Zahl der Doppelverdiener-Ehepaare, also 2030 + 980 = 3010. Bezogen auf eine Lohnsumme von 63,96 Mio. DM ergibt sich ein durchschnittlicher Bruttolohn je Arbeitnehmer von 21249 DM.

4. Relative Steuerbelastungen verschiedener Fallgruppen

Die Angabe der Steuerbelastung als Absolutbetrag ist für sich alleine genommen von nur geringer Aussagekraft; dies erhellt schon daraus, daß nach herrschender Meinung die Bemessung der Steuern vom Einkommen nach tariflichen Bestimmungen erfolgt, denen Vorstellungen über die steuerliche Belastbarkeit bei gegebener wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zugrunde liegen. Hierfür ist unter anderem das zu versteuernde Einkommen ein Maßstab.
Es ist daher üblich, der Steuerschuld den jeweils zugehörigen Betrag der Bemessungsgrundlage gegenüberzustellen oder die Steuerschuld als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage auszudrücken.[1)]
Bei vergleichender Betrachtung der Rechtszustände vor und nach der Einkommensteuerreform ergibt sich weiterhin, daß es nicht genügt, die Steuerbelastung lediglich in Beziehung zu setzen zu den Beträgen des zu versteuernden Einkommens. Denn wegen der unterschiedlichen Ermittlung der Bemessungsgrundlage - bei sonst gleichen Sachverhalten - vermischen sich andernfalls die Auswirkungen der Rechtsänderungen auf die Feststellung der Bemessungsgrundlage mit den Auswirkungen der geänderten Tarifgestaltung.
In den folgenden Übersichten ist dieser Sachverhalt deutlich gemacht für die Steuerbelastungen nach bisherigem und geltendem Recht, die für diese Zwecke bezogen wurden auf den Ar-

---

1) Vgl. z.B. die Tabellen "Die Steuerbelastung nach dem geltenden Einkommensteuertarif und nach dem Reformvorschlag" in: Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (1971), S. 219-220

beitslohn (der vereinbarungsgemäß für beide Rechtszustände als unveränderte Eingangsgröße beibehalten wurde), auf den Gesamtbetrag der Einkünfte, auf die Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der Einkünfte und den abzugsfähigen Sonderausgaben (diese Größe entspricht dem Einkommen nach bisherigem Recht) und auf den zu versteuernden Einkommensbetrag.
Man sieht daraus, daß die in beiden Rechtszuständen unterschiedlichen Zwischenergebnisse (Gesamtbetrag der Einkünfte, Sonderausgaben, Freibetrage, zu versteuerndes Einkommen) Auswirkungen auf die jeweiligen relativen Steuerbelastungen haben.
Es ist anzumerken, daß bei den gebildeten Durchschnittswerten für alle aufgeführten Fallgruppen die relativen Steuerbelastungen nach geltendem Recht niedriger sind als nach bisherigem Recht, und zwar unabhängig von der Wahl der Bezugsgröße. Da es sich um durchschnittliche Werte handelt, ist es freilich nicht ausgeschlossen, daß im Einzelfall eine höhere Steuerbelastung eingetreten ist.[1)]

---

1) Vgl. hierzu weiter unten D.5.1.

RELATIVE STEUERBELASTUNG

	DM	PROZ.	PROZ.	PROZ.	PROZ.
BISHERIGES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	31507.	100.00			
EINKUENFTE	29000.	92.04	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	3407.	10.82	11.75		
EINK. - SONDERAUSG.	25592.	81.23	88.25	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	1669.	5.30	5.76	6.52	
ZU VERST. EINKOMMEN	23922.	75.93	82.49	93.48	100.00
STEUER (N)	4969.	15.77	17.14	19.42	20.77
KINDERGELD	-89.	-0.27	-0.30	-0.34	-0.36
STEUERBELASTUNG	4879.	15.49	16.83	19.07	20.40
GELTENDES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	31507.	100.00			
EINKUENFTE	28504.	90.47	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	4580.	14.54	16.07		
EINK. - SONDERAUSG.	23923.	75.93	83.93	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	797.	2.53	2.80	3.33	
ZU VERST. EINKOMMEN	23126.	73.40	81.13	96.67	100.00
STEUER (N)	4299.	13.65	15.08	17.97	18.59
KINDERGELD	-545.	-1.72	-1.90	-2.27	-2.35
STEUERBELASTUNG	3754.	11.92	13.17	15.69	16.23

SAEMTLICHE FAELLE

MITTEL AUS 2030 FAELLEN

RELATIVE STEUERBELASTUNG

	DM	PROZ.	PROZ.	PROZ.	PROZ.
BISHERIGES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	37497.	100.00			
EINKUENFTE	34641.	92.38	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	4132.	11.02	11.93		
EINK. - SONDERAUSG.	30509.	81.36	88.07	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	1724.	4.60	4.98	5.65	
ZU VERST. EINKOMMEN	28784.	76.76	83.09	94.35	100.00
STEUER (N)	5883.	15.69	16.98	19.28	20.44
KINDERGELD	-100.	-0.26	-0.28	-0.32	-0.34
STEUERBELASTUNG	5782.	15.42	16.69	18.95	20.09
GELTENDES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	37497.	100.00			
EINKUENFTE	34054.	90.82	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	5515.	14.71	16.20		
EINK. - SONDERAUSG.	28538.	76.11	83.80	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	490.	1.31	1.44	1.72	
ZU VERST. EINKOMMEN	28048.	74.80	82.36	98.28	100.00
STEUER (N)	5145.	13.72	15.11	18.03	18.35
KINDERGELD	-669.	-1.78	-1.96	-2.34	-2.38
STEUERBELASTUNG	4476.	11.94	13.14	15.69	15.96

STPFL. SPLITTINGTABELLE, (EHEGATTEN)

MITTEL AUS 1300 FAELLEN

RELATIVE STEUERBELASTUNG

	DM	PROZ.	PROZ.	PROZ.	PROZ.
BISHERIGES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	20805.	100.00			
EINKUENFTE	18901.	90.85	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	2099.	10.09	11.11		
EINK. - SONDERAUSG.	16801.	80.76	88.89	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	1495.	7.19	7.91	8.90	
ZU VERST. EINKOMMEN	15305.	73.57	80.98	91.10	100.00
STEUER (N)	3381.	16.25	17.89	20.12	22.09
KINDERGELD	-70.	-0.33	-0.36	-0.41	-0.45
STEUERBELASTUNG	3310.	15.91	17.52	19.70	21.63
GELTENDES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	20805.	100.00			
EINKUENFTE	18564.	89.23	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	2881.	13.85	15.52		
EINK. - SONDERAUSG.	15682.	75.38	84.48	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	1259.	6.05	6.79	8.03	
ZU VERST. EINKOMMEN	14423.	69.32	77.69	91.97	100.00
STEUER (N)	2831.	13.61	15.25	18.06	19.63
KINDERGELD	-314.	-1.50	-1.69	-2.00	-2.17
STEUERBELASTUNG	2516.	12.10	13.56	16.05	17.45

STPFL. GRUNDTABELLE

MITTEL AUS 706 FAELLEN

RELATIVE STEUERBELASTUNG

	DM	PROZ.	PROZ.	PROZ.	PROZ.
BISHERIGES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	29616.	100.00			
EINKUENFTE	27358.	92.38	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	2943.	9.94	10.76		
EINK. - SONDERAUSG.	24415.	82.44	89.24	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	564.	1.91	2.06	2.31	
ZU VERST. EINKOMMEN	23851.	80.53	87.18	97.69	100.00
STEUER (N)	5158.	17.42	18.85	21.13	21.63
KINDERGELD	0.	0.00	0.00	0.00	0.00
STEUERBELASTUNG	5158.	17.42	18.85	21.13	21.63
GELTENDES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	29616.	100.00			
EINKUENFTE	26808.	90.52	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	4050.	13.68	15.11		
EINK. - SONDERAUSG.	22758.	76.84	84.89	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	546.	1.84	2.04	2.40	
ZU VERST. EINKOMMEN	22211.	75.00	82.85	97.60	100.00
STEUER (N)	4245.	14.33	15.84	18.65	19.11
KINDERGELD	0.	0.00	0.00	0.00	0.00
STEUERBELASTUNG	4245.	14.33	15.84	18.65	19.11

STPFL. OHNE KINDER

MITTEL AUS 1145 FAELLEN

RELATIVE STEUERBELASTUNG

	DM	PROZ.	PROZ.	PROZ.	PROZ.
BISHERIGES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	33954.	100.00			
EINKUENFTE	31123.	91.66	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	4009.	11.81	12.88		
EINK. - SONDERAUSG.	27114.	79.86	87.12	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	3099.	9.13	9.96	11.43	
ZU VERST. EINKOMMEN	24015.	70.73	77.16	88.57	100.00
STEUER (N)	4724.	13.92	15.18	17.43	19.67
KINDERGELD	-205.	-0.59	-0.65	-0.75	-0.84
STEUERBELASTUNG	4519.	13.31	14.52	16.67	18.82
GELTENDES RECHT					
BRUTTOARBEITSLOHN	33954.	100.00			
EINKUENFTE	30697.	90.41	100.00		
ABZF. SONDERAUSG.	5266.	15.51	17.16		
EINK. - SONDERAUSG.	25431.	74.90	82.84	100.00	
VERSCH. ABZUEGE	1121.	3.30	3.65	4.41	
ZU VERST. EINKOMMEN	24309.	71.60	79.19	95.59	100.00
STEUER (N)	4369.	12.87	14.23	17.18	17.98
KINDERGELD	-1250.	-3.67	-4.06	-4.91	-5.13
STEUERBELASTUNG	3119.	9.19	10.16	12.27	12.83

STPFL. MIT KINDERN

MITTEL AUS 885 FAELLEN

5. Veränderungen der Steuerbelastung bei verschiedenen Fallgruppen

Der Vergleich der relativen Steuerbelastungen kann nur als Vorstufe angesehen werden zu Belastungsvergleichen, die Antworten auf die Frage geben, wie die Veränderung der Steuerbelastung in Bezug auf die bisherige Steuerbelastung für die verschiedenen Fallgruppen aussieht und wie die Veränderungen strukturiert sind.

Die Bildung von Fallgruppen ist notwendig, weil weder ein globaler Überblick über die Gesamtheit der ausgewerteten Fälle hinreichende Aufschlüsse zu geben vermag und weil es ebensowenig angeht, jeden Fall einzeln zu analysieren.

Die Wahl der Fallgruppen kann nach verschiedenen Gesichtspunkten erfolgen. Zunächst wird eine Unterscheidung für sinnvoll gehalten, die die Steuerpflichtigen in Alleinstehende und in (zusammenveranlagte) Ehegatten einteilt. Bei den Alleinstehenden wiederum ist die Trennung der Steuerpflichtigen angezeigt, die nach dem Splittingtarif besteuert werden.[1] Außerdem sind von Interesse Einteilungen nach der Kinderzahl, und zwar im Hinblick auf die Neuregelung des Kindergeldes und auch wegen der im geltenden Recht bestehenden Vorschriften über die Zuordnung von Kindern (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG 1975). Da das Vorhandensein von Kindern bei der Bemessung der Steuerschuld in vielfältiger Weise berücksichtigt wird, ist auch aus

---

1) Es handelt sich dabei um Verwitwete und/oder Geschiedene, die diese Tarifbegünstigung erhalten (§ 32 a Abs. 4 EStG 1974, § 32a Abs. 6 EStG 1975). Diese Fallgruppe ist zahlenmäßig gering vertreten (24 Fälle).

dem Grunde der Vergleichbarkeit die gesonderte Betrachtung von Steuerpflichtigen mit Kindern und ohne Kinder geboten. Da die in den jeweiligen Fallgruppen zu ermittelnden Durchschnittswerte verschieden hoch sein werden, ist es erforderlich, eine Bezugsgröße zu normieren. Dies geschieht in der Weise, daß bei jedem Einzelfall die Steuerbelastung nach bisherigem Recht als Bezugsgröße mit 1oo Prozent angesetzt wird. Dann läßt sich errechnen, wie groß die relative Mehr- oder Minderbelastung ist, die durch die Anwendung der Vorschriften des geltenden Rechts auf die (unveränderten) Sachverhalte entsteht.

Die prozentuale Änderung wird für jede Fallgruppe der Übersichtlichkeit halber in 1oo Klassen eingeteilt. Offene Klassen werden nicht gebildet. Der dadurch eintretende Informationsverlust, insofern die Fälle unberücksichtigt bleiben, deren prozentuale Belastungsänderungen außerhalb des Intervalls der 1oo Klassen liegen, wird für vertretbar gehalten.[1)] Jeder einzelne Fall wird, soweit möglich, einer dieser Klassen zugeordnet. Die relativen Häufigkeiten der Besetzung der Klassen wird als Prozentsatz der Gesamtzahl der Fälle der jeweiligen Fallgruppe ausgedrückt. Es ergibt sich daraus eine Übersicht über die relative Häufigkeitsverteilung der relativen Steuerbelastungsänderungen.

---

1) Die prozentualen Änderungen werden nach der Formel errechnet:

$$P = \frac{T_n - T_a}{T_a}$$

mit: T_a : bisherige Steuerbelastung
T_n : geltende Steuerbelastung

Ein derartiger Ausdruck ist offensichtlich für $T_a = 0$ nicht definiert.
Eine Verzerrung der Ergebnisse würde weiterhin auch eintreten in Fällen, bei denen die Belastungsänderung grösser ist als die bisherige Steuerbelastung.

Diese Verteilungen werden in der Form von Histogrammen (Stabdiagrammen) grafisch dargestellt. Die Skaleneinteilung wird in der Weise vorgenommen, daß auf der X-Achse die prozentuale Minderbelastung links vom Nullpunkt, die prozentuale Mehrbelastung rechts vom Nullpunkt aufgetragen wird. An der Y-Achse läßt sich ablesen, in wieviel Prozent der Fälle die zugehörige Änderung der Steuerbelastung eingetreten ist.

Um die Vergleichbarkeit zu erleichtern, wurde zumeist die Untergrenze für die Änderung der Steuerbelastung (X-Achse der Grafiken) auf -90 (d.h. Minderung der Steuerbelastung um 9o v.H., bezogen auf die Steuerbelastung nach bisherigem Recht) und die Obergrenze auf +10 (d.h. Erhöhung um 1o v.H.) festgelegt.

5.1. Sämtliche Fälle

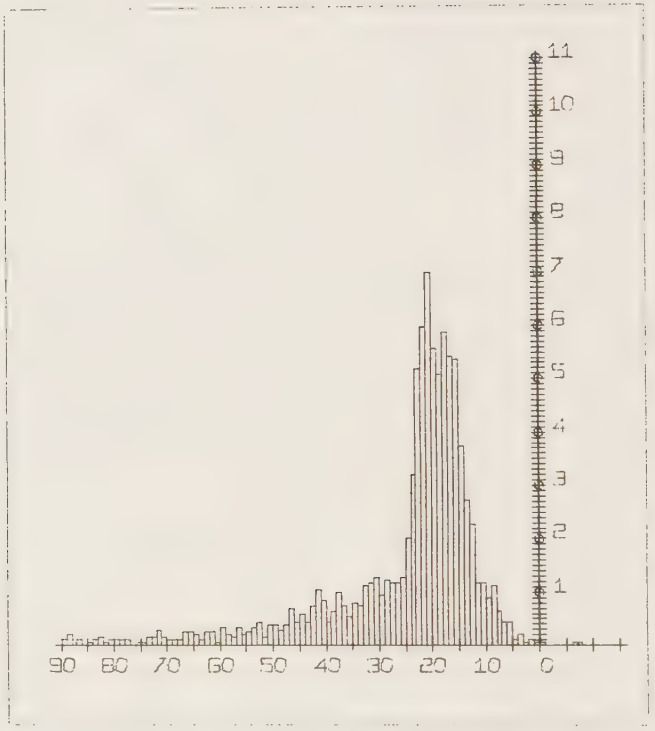

Abbildung 8 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, sämtliche Fälle

Im Durchschnitt aus allen 2o3o Fällen wurde eine Steuerbelastung nach bisherigem Recht in Höhe von 488o DM errechnet. Nach geltendem Recht ist sie um 23,1 % niedriger und beträgt 3754 DM. Im Mittel beträgt die Minderung der Steuerbelastung 1125 DM bei einer Standardabweichung von 59o DM.[1] Als Lokalisationsmaße der Verteilung wurden außerdem drei Quantile errechnet, und zwar liegt der Median der Steuerentlastung bei 1o66 DM, der untere Quartilspunkt liegt bei 1598 DM und der obere Quartilspunkt bei 68o DM.[2] In dem Intervall der Belastungsänderung von -9o % bis +1o.% liegen 92,5 % (= 1878) der Fälle.[3] Bei diesen 1878 Fällen beträgt die mittlere prozentuale Minderung der Steuerbelastung 24,8 % bei einer Standardabweichung von 14,3 %.[4]

---

1) Die Standardabweichung ist als Wurzel aus der durch die Anzahl der Werte dividierten Summe der quadrierten Abweichungen der Einzelwerte vom Mittelwert definiert.

2) Der Median halbiert die Beobachtungswerte insofern, als je 5o % der Beobachtungswerte unterhalb und oberhalb des Medians liegen; durch die Quartile wird jede Hälfte nochmals halbiert. Vgl. Skript zur statistischen Grundausbildung (1975), S. 15o

3) Die linke Grenze der Intervalle ist nicht mit eingeschlossen, wohl aber die rechte. Es ist daher jeweils zu lesen: Über der Untergrenze (in v.H.) bis einschließlich der Obergrenze (in v.H.).

4) Bei der Ermittlung dieser Angaben wird die Klassenmitte der prozentualen Veränderung der Steuerbelastung mit der absoluten Häufigkeit der jeweiligen Klasse multipliziert. Die Summe dieser Werte ergibt nach Division durch den Wert der kumulierten Häufigkeiten die mittlere prozentuale Veränderung.
Wegen des anderen mathematischen Ansatzes können die so errechneten "mittlere prozentuale Veränderung" und "mittlere Veränderung der Steuerbelastung, ausgedrückt in Prozent der mittleren bisherigen Steuerbelastung" allenfalls zufällig die gleichen Werte annehmen.
Denn der Ausdruck $(\Sigma b_i - \Sigma a_i)/\Sigma a_i$ ist nur dann gleich dem Ausdruck $1/n(\Sigma(b_i - a_i)/a_i)$, wenn $a_1 = a_2 = \ldots = a_n$ gilt.

In dem Intervall zwischen -22 % und -17 % wurden 598 Fälle festgestellt, das entspricht einem Anteil von 29,46 %.[1] Die höchste betragsmäßige Verminderung der Steuerbelastung wurde mit 3964 DM ermittelt. Die höchste Mehrbelastung lag bei 586 DM. Eine Erhöhung der Steuerbelastung gegenüber dem bisherigen Recht wurde noch in zwei weiteren Fällen gefunden, und zwar mit 2o DM bzw. 13o DM.

5.1.1. Steuerpflichtige ohne Kinder

Diese Fallgruppe umfaßt 1145 Fälle. Die durchschnittliche Steuerbelastung nach bisherigem Recht beträgt 5158 DM gegenüber 4245 DM nach geltendem Recht. Das entspricht einer Minderung um 913 DM bzw. um 17,7 % mit einer Standardabweichung von 599 DM. Der Median liegt bei 8o7 DM, die Quartile bei 1316 DM bzw. 424 DM. Im Intervall zwischen -9o % und +1o % liegen 96,7 % dieser Fälle (= 11o7). Bei diesen beträgt die mittlere Minderung der Steuerbelastung 19,24 % bei einer Standardabweichung von 1o,1 %. Das Fünfprozent-Intervall mit der größten Dichte liegt zwischen -2o % und -15 %. Es umfaßt 41,7 % der Fälle dieser Fallgruppe (= 478 Fälle). In dieser Fallgruppe befinden sich auch die drei zuvor erwähnten Fälle mit einer gegenüber dem bisherigen Recht höheren Steuerbelastung.

---

1) Diesem Intervall liegt die Fragestellung zugrunde: In welchem Intervall von fünf aneinander anschließenden (zusammenhängenden) Klassen der prozentualen Veränderung liegen die meisten Fälle? Diese Angaben können einen Eindruck von der Dichte der Verteilung vermitteln.

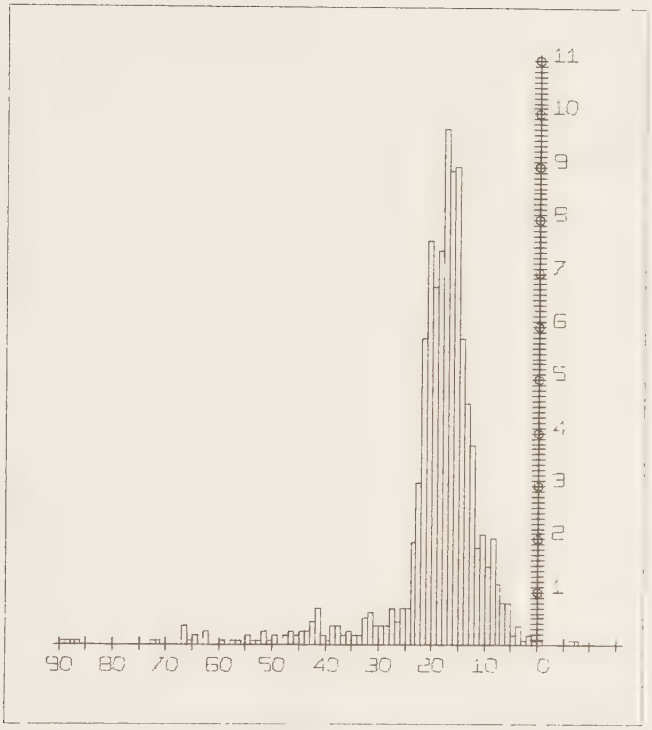

Abbildung 9 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Steuerpflichtige ohne Kinder

5.1.2. Steuerpflichtige mit Kindern

Die mittlere Steuerbelastung nach bisherigem Recht hat bei den 885 Fällen dieser Fallgruppe 452o DM betragen. Die Belastung nach geltendem Recht ist um 3o,98 % bzw. um 14oo DM geringer und beträgt 312o DM. Die Standardabweichung der Belastungsänderung macht 446 DM aus. Der Median liegt bei 1358 DM. Die Quartile betragen 1724 DM und 1o38 DM.
In dem Intervall der prozentualen Veränderung der Steuerbelastung zwischen -9o % und + 1o % liegen 87,1 % der Fälle, das sind 771 Steuerpflichtige. Das Fünfprozent-Intervall mit

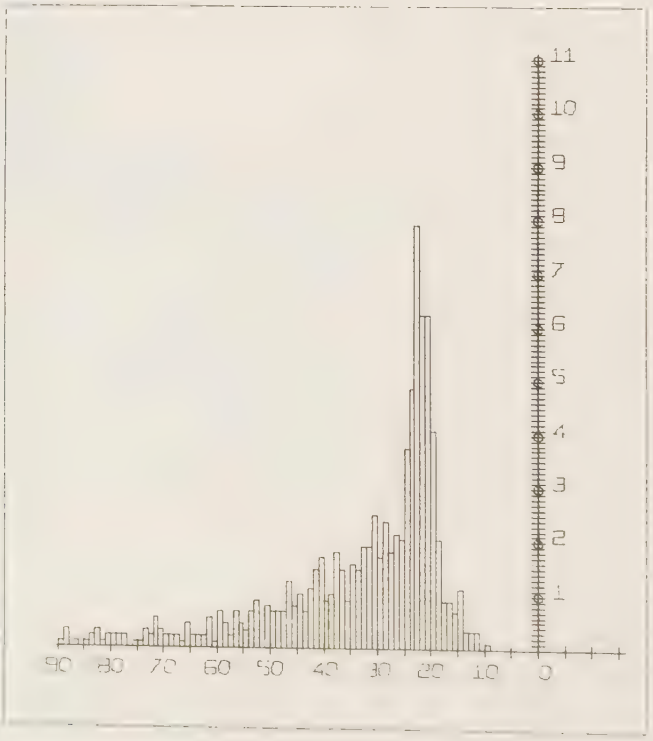

Abbildung 10

Steuerpflichtige mit Kindern,
Verteilung der prozentualen Änderung
der Steuerbelastung

der größten Dichte liegt zwischen 24 % und 19 % und umfaßt 29,27 % (= 259) der Fälle. Bezogen auf die 771 Fälle macht die relative Belastungsminderung 32,7 % aus bei einer Standardabweichung von 15,6 %.

Der Betrag der höchsten Belastungsminderung liegt bei 3490 DM, der kleinste Wert der Belastungsminderung beträgt 348 DM.

Ein Vergleich der beiden Fallgruppen "Steuerpflichtige mit Kindern" und "Steuerpflichtige ohne Kinder" läßt deutliche Unterschiede bei den absoluten und relativen Steuerbelastungsänderungen erkennen. Man kann nun die Frage stellen, ob aus dem untersuchten Material geschlossen werden kann, daß insgesamt bei den genannten Fallgruppen signifikante Unterschiede bei den durchschnittlichen Belastungsänderungen bestehen, oder genauer: sind die bei dem erhobenen Material festgestellten Unterschiede signifikant in dem Sinne, daß auch bei den zugehörigen Grundgesamtheiten "sämtliche Steuerpflichtige mit bzw. ohne Kinder" mit hoher Wahrscheinlichkeit Abweichungen bei den absoluten und relativen Belastungsänderungen in ähnlichen Größenordnungen erwartet werden können?

Die Anwendung von statistischen Prüfverfahren ergibt, daß die festgestellten durchschnittlichen Änderungen der Steuerbelastungen bei den Steuerpflichtigen ohne Kinder signifikant von den entsprechenden Werten bei den Steuerpflichtigen mit Kindern verschieden sind.[1)]

---

1) Zur praktischen Durchführung wurden drei Testverfahren herangezogen, mit denen unabhängige Stichproben von Meßwerten (bzw. von Häufigkeiten) daraufhin getestet werden, ob sie aus derselben Grundgesamtheit stammen, und zwar der Test von Kolmogoroff-Smirnoff (vgl. L. Sachs (1974), S. 228 f), der U-Test von Wilcoxon, Mann und Whitney (a.a.O., S. 230 ff.) sowie der Median-Test (a.a.O., S. 236 f. i.V.m. S. 269 ff.).

(Fortsetzg. nächste Seite)

5.2. Alleinstehende, die nach dem Grundtarif besteuert werden

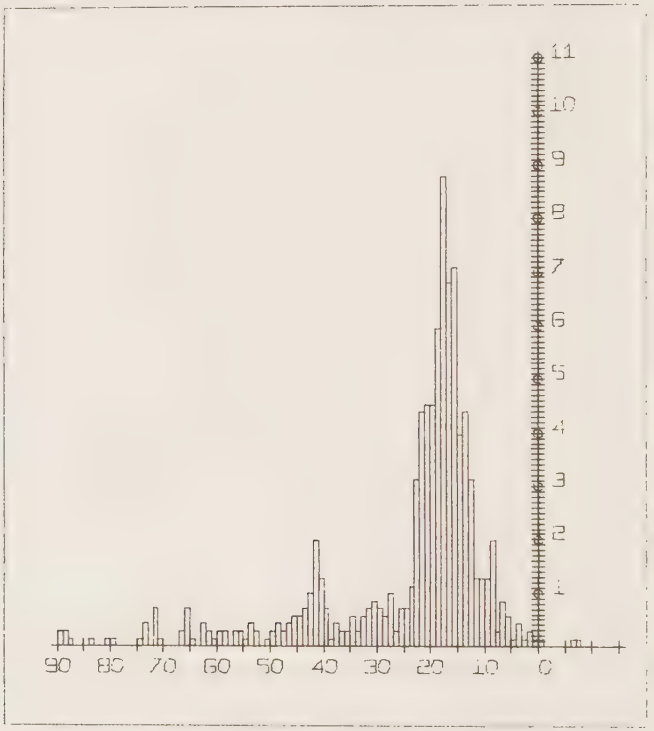

Abbildung 11 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Alleinstehende (Grundtarif)

---

1) - Fortsetzung von der Vorseite -

Für alle drei Verfahren wurde ein Signifikanzniveau von 99,9 % zugrundegelegt, d.h. mit einer Wahrscheinlichkeit von 99,9 % ist die Hypothese abzulehnen, daß die zu vergleichenden Fallgruppen nicht unterschiedlich (im statistischen Sinne) sind.
Bei den verwendeten Testmethoden handelt es sich um sog. verteilungsfreie (nichtparametrische) Tests.
Es zeigte sich, daß auch unter der (nicht von vornherein durch das Material gerechtfertigten) Annahme der Normalverteilung die einschlägigen Signifikanz-Tests zu den gleichen Resultaten führen. Zur Methodik vgl. z.B. E. Kreyszig (1967), S. 218-22o.

Bei den 7o6 Steuerpflichtigen dieser Fallgruppe hat sich die durchschnittliche Steuerbelastung von bisher 3311 DM um 794 DM - das entspricht 24 % - auf 2517 DM verringert. Die Standardabweichung beträgt 525 DM. Der Median liegt bei einer Minderung der Steuerbelastung von 795 DM, die Quartile betragen 1o96 DM bzw. 331 DM. In 634 Fällen - das entspricht 89,8 % - liegt die prozentuale Änderung der Steuerbelastung zwischen -9o % und +1o %. Die mittlere Änderung dieser Fälle beträgt -23,7 % bei einer Standardabweichung von 15,1 %. Die Extremwerte der Belastungsänderungen liegen bei -3715 DM und +586 DM.
Das Fünfprozent-Intervall der dichtesten Werte liegt zwischen -2o % und -15 %. Es umfaßt 33 % der Fälle, das sind 234 Steuerpflichtige.

5.2.1. Alleinstehende ohne Kinder

Zu dieser Fallgruppe gehören 553 Steuerpflichtige, bei denen sich die mittlere Steuerbelastung von bisher 3613 DM um 17,1 % bzw. 617 DM auf nunmehr 2996 DM vermindert hat. Die Standardabweichung von der mittleren Belastungsminderung beträgt 4o6 DM. Der Median der Belastungsminderung ist mit 511 DM deutlich geringer als der Mittelwert.
Die Quartile liegen bei 876 DM bzw. bei 3oo DM. Das Intervall der prozentualen Änderung der Steuerbelastung zwischen -9o % und +1o % umfaßt 97,3 % der Fälle, das sind 538 der 553 Steuerpflichtigen. Bei diesen 538 Fällen beträgt die prozentuale Minderung im Durchschnitt 19,2 % bei einer Standardabweichung von 1o,3 %. In dem Intervall

zwischen -2o % und -15 % Belastungsänderung befinden sich 234 Fälle, das sind 42,3 % dieser Fallgruppe.

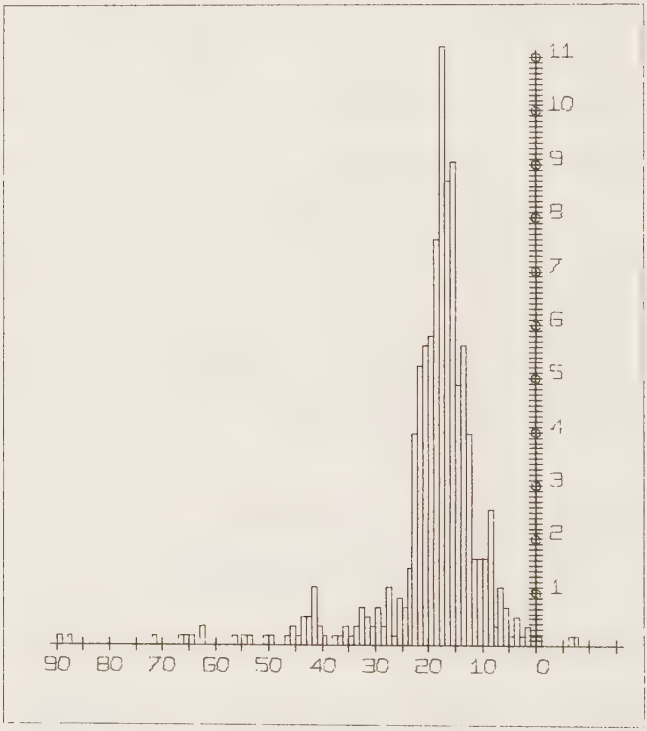

Abbildung 12 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Alleinstehende ohne Kinder, Grundtarif

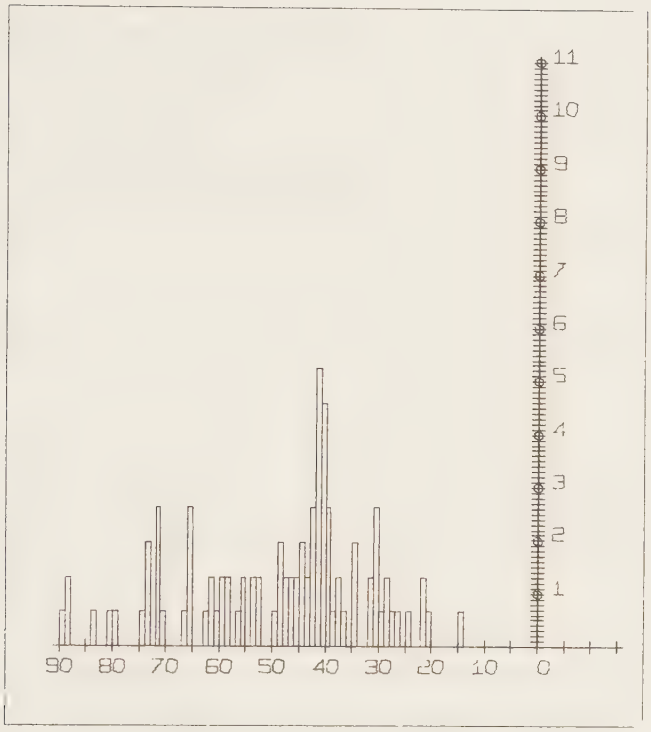

Abbildung 13 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Alleinstehende mit Kindern, Grundtarif

5.2.2. Alleinstehende mit Kindern

Bei dieser Fallgruppe, die nur 153 Steuerpflichtige umfaßt, beträgt die Steuerbelastung nach bisherigem Recht im Durchschnitt 2217 DM. Nach geltendem Recht ist sie um 64,6 % niedriger und beträgt 786 DM. Die mittlere Änderung macht 1429 DM aus bei einer Standardabweichung von 401 DM. Der Median beträgt 1401 DM, und die Quartile belaufen sich auf 1733 DM bzw. 1120 DM Belastungsminderung.

Das Fünfprozent-Intervall mit den meisten Fällen liegt zwischen -44 % und -39 %. In ihm sind 16,34 % der Fälle enthalten, das entspricht 25 Steuerpflichtigen.
Die Extremwerte der Belastungsänderungen liegen bei -2547 DM und bei -546 DM.

5.2.3. Exkurs: Nichtberücksichtigung von Kindern

Bei Alleinstehenden mit Kindern wurde für die Ermittlung der Steuerbelastung davon ausgegangen, daß diese Steuerpflichtigen Kindergeld nach den allgemeinen Vorschriften des Bundeskindergeldgesetzes beziehen und daß ihnen die Kinder für Zwecke der Besteuerung zuzuordnen sind.
Ob diese Annahme zutrifft, konnte aus dem ausgewerteten Material nicht geschlossen werden. Es ist bei diesem Personenkreis daher alternativ zu untersuchen, wie sich die Steuerbelastung ändert, wenn man unterstellt, daß die für 1974 anzuerkennenden Kinder ab 1975 nicht mehr zu berücksichtigen sind.[1] Dies trifft beispielsweise für die geschiedenen Steuerpflichtigen zu, deren Kinder bei dem geschiedenen Ehegatten wohnen und diesem steuerlich zugeordnet werden (§ 32 Abs. 3 Satz 4 EStG 1975).[2] Sinnvollerweise hat man bei der Untersuchung der Alternative davon

---

1) Ergänzend wäre noch die Möglichkeit zu überprüfen, daß es sich um ausländische Arbeitnehmer handelt, deren Kinder bei dem im Ausland lebenden Ehegatten untergebracht sind. In diesen Fällen wird u.U. ein niedrigeres Kindergeld geleistet, vgl. W. Hoppe (1975), S. 97-99

2) Die Steuermehrbelastung dieser Personengruppe wurde bereits mehrfach in der Presse hervorgehoben, vgl. z.B. DER SPIEGEL (1975), S. 30

auszugehen, daß die Zuordnung der Kinder für Zwecke des Kindergeldes nach bisherigem Recht ebenso wie nach geltendem Recht erfolgt, so daß also bei der Berechnung der Steuerbelastung nach bisherigem Recht ebenfalls kein Kindergeld anzusetzen ist. Die übrigen steuerlichen Vorschriften, die an das Vorhandensein von Kindern anknüpfen, werden jedoch beachtet (Erhöhung der Sonderausgabenhöchstbeträge, Halbfamilienfreibetrag, Kinderfreibeträge u.a.m.). Für die Ermittlung der Steuerbelastung nach geltendem Recht wird davon ausgegangen, daß die Kinder der Steuerpflichtigen bei ihnen steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Unter diesen Voraussetzungen ergibt sich folgendes, zunächst für die gesamte Fallgruppe der Alleinstehenden, die nach dem Grundtarif besteuert werden:

Die durchschnittliche Steuerbelastung nach bisherigem Recht in Höhe von 3381 DM verringert sich um 338 DM (das entspricht 1o %) auf 3o43 DM. Die Standardabweichung von der mittleren Steuerentlastung beträgt 696 DM. Die hohe Standardabweichung wird verständlich, wenn man die Extremwerte der Belastungsänderungen betrachtet; sie schwanken zwischen einer Minderung von 3715 DM und einer Erhöhung von 2965 DM. Der Median liegt bei einer Minderung von 364 DM, die Quartile belaufen sich auf -834 DM und -137 DM.

Bei den Alleinstehenden mit Kindern ergibt sich im Durchschnitt der 153 Fälle eine Veränderung der Steuerbelastung von bisher 2543 DM um 675 DM auf 3218 DM, das bedeutet eine durchschnittliche Erhöhung um 26,5 %. Die Standardabweichung macht einen Betrag von 578 DM aus. Die Beträge der Veränderung der Steuerbelastung schwanken zwischen -1o6 DM und + 2965 DM. Der Median liegt bei 525 DM Mehrbelastung.

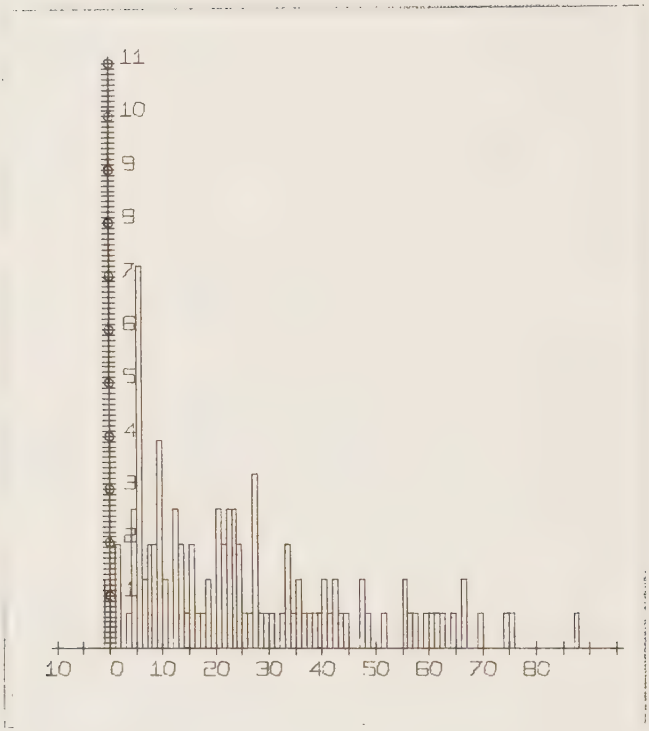

Abbildung 14

Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Alleinstehende mit Kindern Modifizierter Ansatz bei der Berücksichtigung von Kindern

5.3. Ehegatten, die nach dem Splittingtarif besteuert werden

Diese Fallgruppe umfaßt 13oo Steuerpflichtige. Im Durchschnitt beträgt die Steuerbelastung nach bisherigem Recht 5782 DM. Sie hat sich um 13o6 DM bei einer Standardabweichung von 544 DM auf 4476 DM verringert.
Die prozentuale Minderung der Steuerbelastung beläuft sich auf 22,6 %. Der Median der Belastungsänderung liegt bei -13o6 DM, die zugehörigen Quartile betragen -1717 DM und -861 DM. Die Extremwerte der Belastungsänderung liegen zwischen -3964 DM und 0 DM, es sind also keine Fälle mit einer Steuermehrbelastung beobachtet worden.
Das Fünfprozent-Intervall mit den meisten Fällen liegt bei einer Belastungsminderung zwischen 23 % und 18 %, in ihm befinden sich 32,6 % der Fälle, das entspricht 424 Fällen. Durch das Intervall der Belastungsänderung zwischen -9o % und +1o % werden 1227 der 13oo Fälle erfaßt, das ergibt einen Anteil von 94,4 %. Bei diesen beträgt die prozentuale Entlastung im Mittel 25 % bei einer Standardabweichung von 13,2 %.

5.3.1. Ehegatten ohne Kinder

Im Durchschnitt aus den 585 Fällen dieser Fallgruppe ist die Steuerbelastung von bisher 6658 DM um 1198 DM bei einer Standardabweichung von 616 DM auf 546o DM zurückgegangen. Damit beträgt die mittlere prozentuale Minderung 18 %.
Der Median der Verminderung liegt bei 1114 DM, die Quartile belaufen sich auf -1713 DM und -644 DM.

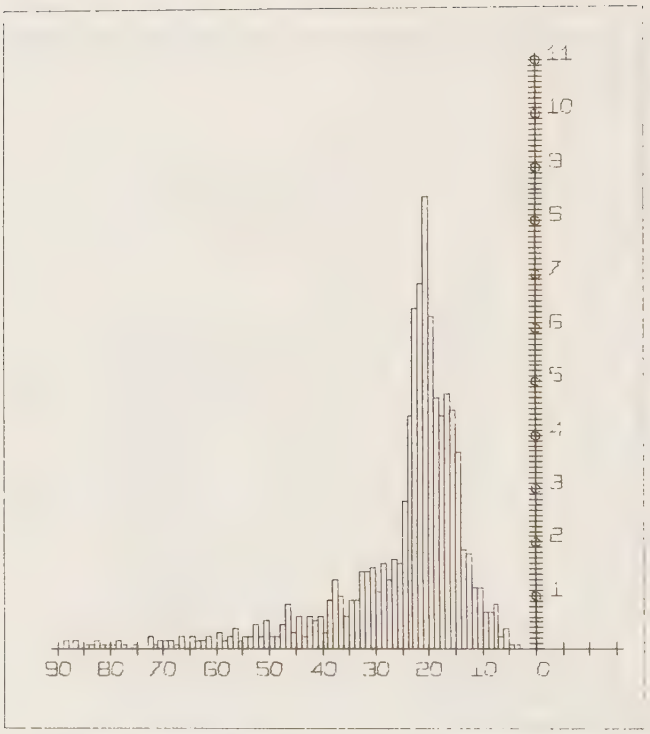

Abbildung 15 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Ehegatten (Splittingtarif)

Bei 565 der 585 Fälle beträgt die prozentuale Minderung der Steuerbelastung weniger als 90 %. Bei diesen beläuft sich die mittlere prozentuale Entlastung auf 19,2 % bei einer Standardabweichung von 9,7 %. Das am dichtesten besetzte Fünfprozent-Intervall erfaßt 42,2 % der Fälle, das sind 247 Steuerpflichtige, bei denen die Entlastung zwischen 21 % und 16 % beträgt.

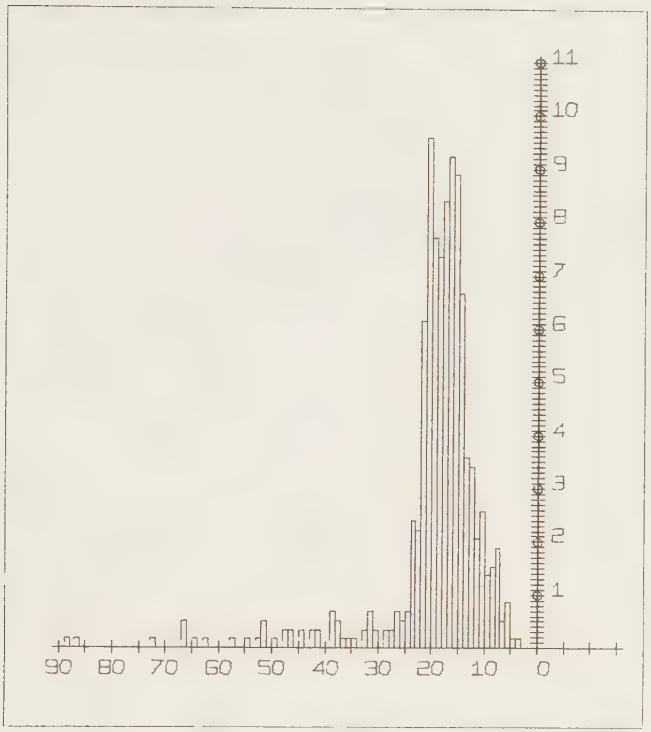

Abbildung 16 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, Ehegatten ohne Kinder

5.3.2. Ehegatten mit Kindern

Nach bisherigem Recht beträgt die mittlere Steuerbelastung bei den 715 Fällen dieser Fallgruppe 5o66 DM. Sie ist um 27,5 %, das sind 1395 DM, auf 3671 DM zurückgegangen. Die Standardabweichung vom durchschnittlichen Entlastungsbetrag beläuft sich auf 459 DM. Der Median der Minderung beträgt 136o DM, die zugehörigen Quartile sind 1724 DM und 996 DM.

Der Betrag der höchsten Belastungsminderung wurde mit 349o DM festgestellt, die geringste Minderung beträgt 348 DM.
Eine Minderung der Steuerbelastung bis zu 9o % wurde in 662 Fällen ermittelt, das sind 92,6 % der 715 Fälle.
Bei diesen beträgt die mittlere prozentuale Differenz -3o % bei einer Standardabweichung von 13,7 %. In dem Intervall zwischen -24 % und -19 % wurden die meisten Fälle beobachtet, und zwar 256, was 35,8 % dieser Fallgruppe entspricht.
Auch bei der Fallgruppe der Ehegatten läßt sich für die Unterfallgruppen "Ehegatten ohne Kinder" bzw. "Ehegatten mit Kindern" ein signifikanter Unterschied sowohl bei der mittleren betragsmäßigen wie auch bei der durchschnittlichen prozentualen Steuerminderbelastung nachweisen.

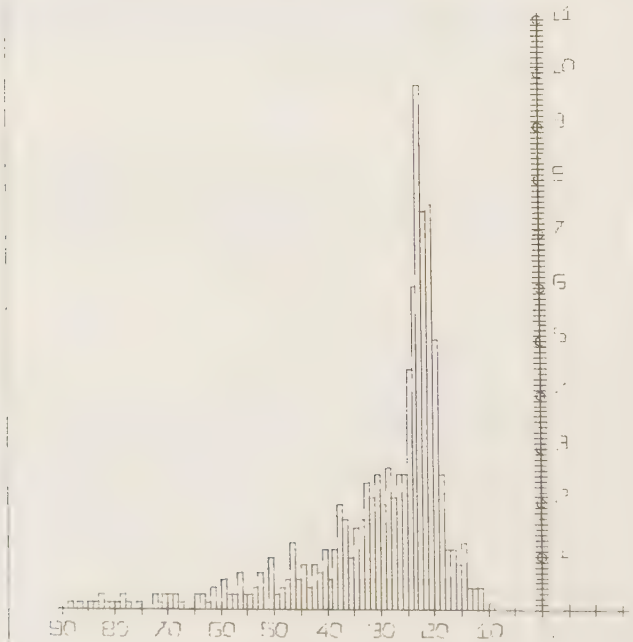

Abbildung 17

Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung bei Ehegatten mit Kindern

5.4. Exkurs: Modifikation des Belastungsbegriffs

Hinsichtlich der bei der Ermittlung von Steuerbelastungen einzubeziehenden Steuerarten kann auch der Standpunkt mit schlüssiger Begründung vertreten werden, daß die Einbeziehung des Kindergeldes nicht notwendig ist. Dem Umfange nach ist dann die Steuerbelastung nach geltendem Recht mit der tariflichen Einkommensteuer gleich. Für Vergleichszwecke ist dann entsprechend die Steuerbelastung nach bisherigem Recht in der Weise zu ermitteln, daß die Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen" vor Anwendung der Tarifvorschriften um die Kinderfreibeträge zu erhöhen ist. Ein derartig modifizierter Ansatz der zu vergleichenden Steuerbelastungen führt zu anderen Resultaten.

Bei der Betrachtung sämtlicher 2o3o Fälle ergibt sich eine mittlere Minderung der Steuerbelastung von 937 DM statt 1125 DM. Der Median für den Betrag der Steuerentlastung liegt bei 8o7 DM (1o66 DM), der untere Quartilspunkt bei 1358 DM (1598 DM), der obere Quartilspunkt bei 5o4 DM (68o DM).[1] Der Betrag der mittleren Steuerbelastung nach bisherigem Recht beläuft sich auf 5236 DM (488o DM), nach geltendem Recht 4299 DM (3754 DM).

Die durchschnittliche Verminderung der Steuerbelastung macht bei dieser Betrachtungsweise nur noch 17,9 % aus (bisher 23,1 %). Wenn man die Minderung der Steuerbelastung nach der bisherigen Methode als Maßstab nimmt, beträgt die Abweichung -16,7 %; in Bezug auf die prozentuale Minderung macht die Abweichung -22,5 % aus.

---

1) In Klammern die entsprechenden Werte nach der bisherigen Berechnungsmethode.

Das Fünfprozent-Intervall der dichtesten Werte liegt zwischen -19 % (-22 %) und -14 % (-17 %). In ihm befinden sich 40,1 % aller Werte (29,4 %), in Zahlen 814 (598) Fälle. Zwar sind die Extremwerte der Belastungsänderung dieselben wie nach der bisherigen Methode (-3964 DM, +586 DM), dies liegt daran, daß in den betreffenden Fällen keine Kinder vorhanden sind. Jedoch ist die Streuung der Werte geringer, worauf die Standardabweichung der Belastungsänderung von 569 DM (59o DM) hinweist. Einen Eindruck von der dichteren Verteilung vermitteln auch die folgenden Abbildungen.

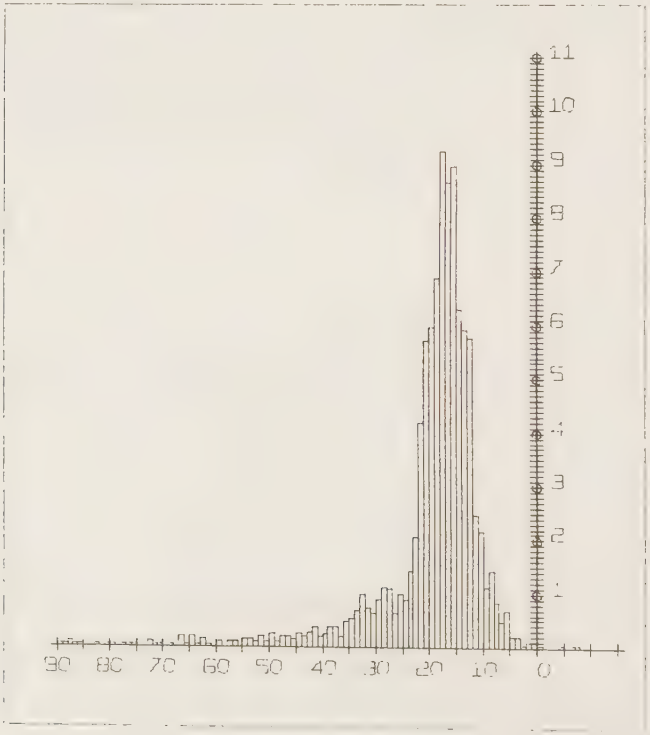

Abbildung 18 Verteilung der prozentualen Änderung der Steuerbelastung, sämtliche Fälle, modifizierter Belastungsbegriff

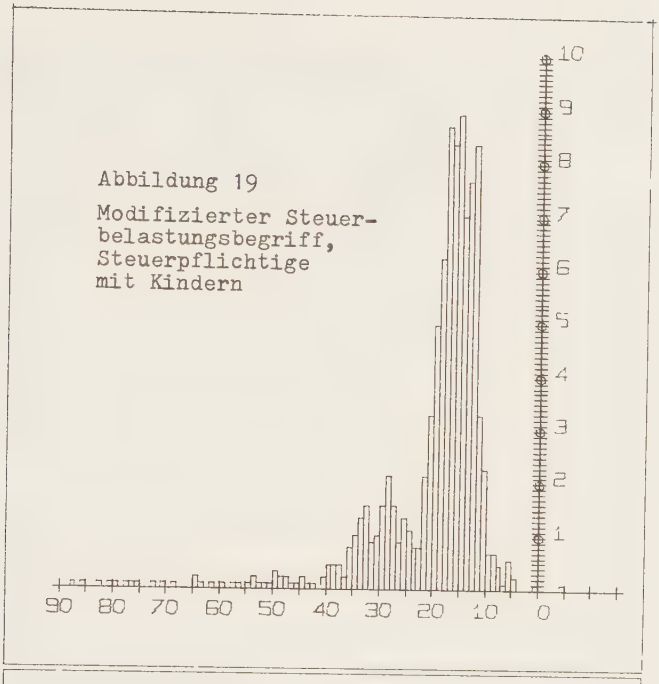

Abbildung 19

Modifizierter Steuerbelastungsbegriff, Steuerpflichtige mit Kindern

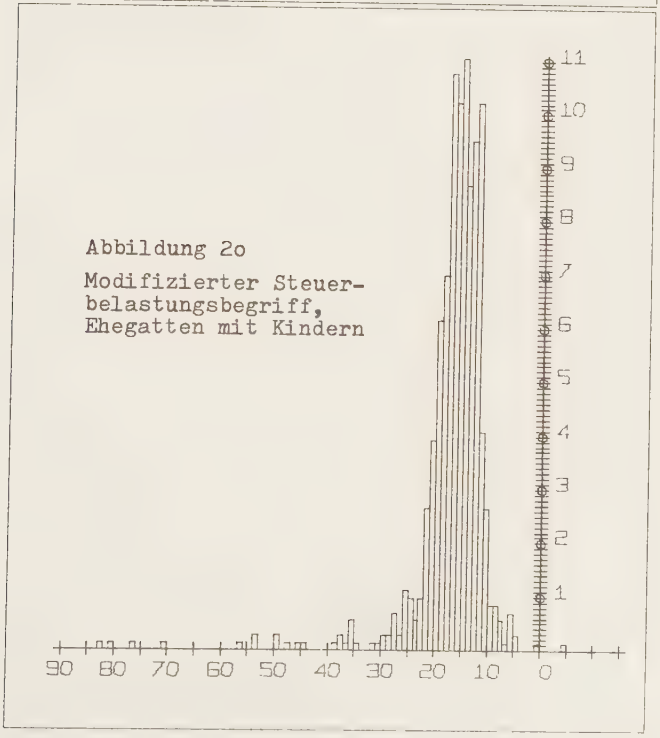

Abbildung 2o

Modifizierter Steuerbelastungsbegriff, Ehegatten mit Kindern

Die absoluten durchschnittlichen Belastungsänderungen bei den drei Fallgruppen waren folgende:

	Sämtliche Fälle	Alleinstehende	Ehegatten[1]
Anzahl	2o3o	7o6	13oo
Änderung (in DM)	-1125	-794	-13o6

Die Unterschiede der mittleren Belastungsänderungen sind für alle drei Vergleichsmöglichkeiten signifikant.
Das liegt daran, daß bei der Bildung des Durchschnitts sämtlicher Fälle die beiden stark unterschiedlichen Fallgruppen "Alleinstehende" und "Ehegatten" in den Mittelwert eingehen.
Daß die Beträge der (mittleren) Steuerentlastung bei den Ehegatten signifikant höher sind als bei den Alleinstehenden, ist hauptsächlich auf zwei Gründe zurückzuführen. Zum einen ist der Anteil von Steuerpflichtigen mit Kindern bei der Fallgruppe "Ehegatten" größer, was außer der Auswirkung beim Kindergeld auch bei den beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben einen im Mittel höheren Abzugsbetrag zur Folge hat. Zum andern wirkt sich die beträchtliche Anhebung der Sonderausgabenhöchstbeträge, auch bei Ehegatten ohne Kinder, im Sinne einer Belastungsminderung aus. Es sei nur darauf verwiesen, daß z.B. ein kinderloses Ehepaar bis zu 5400 DM statt bisher 3300 DM für Vorsorgeaufwendungen abziehen kann. Auch wenn man die Fallgruppe "Alleinstehende" mit der Fallgruppe "Ehegatten" unter Anwendung des modifizierten Belastungsbegriffs vergleicht, bleiben die Unterschiede der absoluten Steuerentlastungen signifikant.

---

1) Nachrichtlich sei die mittlere Belastungsänderung der Fallgruppe "Alleinstehende (Splittingtarif)" vermerkt. Sie beträgt bei 24 Fällen 1o78 DM.

Auch bei dieser Berechnungsmethode wirkt sich die Erhöhung der Sonderausgabenhöchstbeträge noch deutlich aus, wohingegen die an das Vorhandensein von Kindern anknüpfenden Bemessungsgrundlagenteile nicht mehr so wirksam sein dürften.

In welchem Umfang die Rechtsänderungen im einzelnen an den Belastungsänderungen beteiligt sind, soll im folgenden untersucht werden.

6. Analyse der Belastungsänderungen

Von besonderem Interesse ist es, der Frage nachzugehen, welche Belastungsänderungen den einzelnen Rechtsänderungen zuzuordnen sind. Der gedankliche Ansatz hierzu wurde in Abschnitt A. 5. dargelegt. Der Wert einer derartigen Analyse liegt darin, das Zusammenwirken und die Bedeutung einzelner Rechtsänderungen zu verfolgen, insbesondere wenn durch sie gleichzeitig mehrere Teilgrößen der Steuerbelastung berührt werden.
Es ist z.B. auch möglich, sofern geeignete Maßstäbe vorliegen, die Größenordnungen der be- und entlastenden Maßnahmen des Gesetzgebers nach ihrer Ausrichtung an Gerechtigkeits- oder Vereinfachungspostulaten zu beurteilen.[1)]

---

1) Als Beispiel möge in diesem Zusammenhang dienen, daß bei dem empirischen Material in 157 Fällen Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 von durchschnittlich 2239 DM geltend gemacht wurden. Darin sind die (pauschalierten) Aufwendungen für Diätverpflegung mit 362 DM enthalten. Nach bisherigem Recht belief sich der Betrag der abzugsfähigen Aufwendungen auf 1350 DM, nach geltendem Recht wären es 1086 DM gewesen. Die Minderung der Steuerbelastung durch die abzugsfähigen Aufwendungen betrug bisher 308 DM, sie hätte 243 DM betragen, wenn nur der Betrag von 1086 DM abzugsfähig gewesen wäre. Setzt man hingegen die um die Diätkosten verminderten Aufwendungen an, wäre bei übriger Beibehaltung der bisherigen Vorschriften über die zumutbare Eigenbelastung die Entlastungswirkung nur 259 DM gewesen.
Die Neuregelung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage sowie der verfeinerten Staffelung nach deren Höhe bringt (bei den untersuchten 157 Fällen) also lediglich eine steuerliche Auswirkung von 16 DM. Daß die geltende Regelung über die Ermittlung der zumutbaren Belastung gerechter ist, soll nicht bestritten werden. Die Handhabung von 16 (!) statt bisher 10 Vomhundertsätzen ist jedoch ohne Zweifel umständlicher. Es fragt sich, ob in einem vergleichsweise geringfügigen Punkt die Perfektion so weit zu treiben war.

6.1. Durchführung der Untersuchung

Der Berechnungsvorgang zur Aufgliederung der gesamten Belastungsänderung nach den sie verursachenden Änderungen der Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbelastung wird im folgenden aufgezeigt.

Algorithmus STDIF

Gegeben: Empirische Fälle, Algorithmen zur Ermittlung der Steuerbelastungen nach bisherigem und nach geltendem Recht, Fallgruppenmerkmale

Gesucht: a) Durchschnittswerte für bisheriges Recht
b) Durchschnittswerte für geltendes Recht
c) Differenz zwischen a) und b)
d) Anteilige Verursachung der Belastungsänderungen - c) - durch die Änderung der Einflußgrößen infolge der Rechtsänderungen

1) (Werte)
Fallgruppenmerkmale vorgeben, alle Werte für Anzahl und Summen auf Null setzen

2) (Fallgruppenprüfung)
Anzahl der gelesenen Fälle um Eins erhöhen; wenn Anzahl größer als Gesamtzahl der Fälle, Sprung nach 13)
Sonst: Fall lesen, Fall prüfen, ob er die Fallgruppenmerkmale erfüllt.
Wenn nicht, zurück an den Anfang von 2)

3) (Zähler)
Zähler für Fälle der Fallgruppe um Eins erhöhen

4) (Summen)
a) für 1974 Erhöhung der Werte für die Summen von GBE, SAS, KIF ... STB um die Werte des aktuellen Falles für GBE, SAS, KIF ... STB.
Die Werte sind mittels der bekannten Algorithmen zu berechnen.

b) für 1975 Entsprechend 4a) für die Werte des Jahres 1975

5) (GBE neu)
GBE nach geltendem Recht ermitteln, mit dem Wert von GBE die übrigen Parameter (SAS, KIF ... STB) nach bisherigem Recht ermitteln.
Erhöhung der Werte für die Summen dieser Variante um die aktuellen Werte.
(Bei der Summierung wird jedesmal nur der zugehörige Satz von Summen angesprochen, also Summen zu 4a), 4b), 5) usw.)

6) (SAS neu)
Gesamtbetrag der Einkünfte (GBE) nach bisherigem Recht ermitteln, Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben - ggfls. Sonderausgabenpauschalen - nach geltendem Recht bestimmen. Unter Berücksichtigung von SAS neu werden die weiteren Parameter (KIF ... STB) nach bisherigem Recht ermittelt.
Erhöhung der Summen dieser Variante.

7) (KIF)
ZVE nach den bisherigen Vorschriften ermitteln, um die Kinderfreibeträge erhöhen; Ermittlung der Steuerbelastung auf der Grundlage des derart modifizierten zu versteuernden Einkommens, Vorschriften des bisherigen Tarifs anwenden.
Erhöhung der Summen dieser Variante.

8) (übrige Größen)
Nach demselben Schema werden die Größen BFB, FKB, ABW, UBF, HGF durch die nach geltendem Recht ermittelten Werte ersetzt. Auf das modifizierte zu versteuernde Einkommen werden die bisherigen Tarifvorschriften angewendet.
Erhöhung der jeweiligen Summen wie bisher.

9) (ESt)
Die Größe ZVE wird nach geltendem Recht ermittelt. Darauf werden die Tarifvorschriften der Einkommensteuer nach bisherigem Recht angewendet.

1o) (EAB)
Von der Steuer zu 9) bzw. von dem zu versteuernden Einkommen nach geltendem Recht wird die Ergänzungsabgabe (EAB) berechnet.

11) (STZ)
Von der Steuer zu 9) wird der Stabilitätszuschlag errechnet.

12) (BKG)
Das Kindergeld (BKG) wird nach geltendem Recht ermittelt.

Bei den Schritten 9) bis 12) (Ermittlung der tariflichen Steuerbelastung) werden ebenfalls die zugehörigen Summen um die jeweiligen aktuellen Werte erhöht.

Zurück nach Schritt 2)

13) (Durchschnittswerte)
Dividiere die aufgelaufenen Summen aus den Schritten 4) bis 12) durch den Wert des Fallgruppenzählers (vgl. 3)).

14) (Differenzen)
a) Die Durchschnittswerte 1975 (Durchschnitt aus 4b)) werden von den Durchschnittswerten 1974 (vgl. Schritt 4a)) abgezogen.
b) Die Durchschnittswerte aus den Schritten 5) bis 12) werden von den Durchschnittswerten 1974 (vgl. 4a)) abgezogen.

15) (Prozentsätze)
Die jeweiligen Steuerbelastungsänderungen aus den Schritten 5) bis 12) werden als Prozentsatz der Differenz zwischen der Steuerbelastung 1974 und 1975 ausgedrückt.

16) (Summen)
Die Differenzen aus Schritt 14b) sowie die Prozentsätze aus Schritt 15) werden summiert.
(Die Summe der Beträge müßte nun mit der in Schritt 14a) errechneten Größe übereinstimmen, und die Summe der Prozentsätze müßte 100 ergeben, wenn nicht die verschiedenen Fehlerquellen eine genaue Übereinstimmung verhinderten.)

17) (Ausgabe)
Tabellen der nach dem vorstehenden Verfahren analysierten Steuerbelastungsänderungen sind im Anhang enthalten.

ENDE

Die Wiedergabe des für die Berechnungen benutzten FORTRAN-Programms STDIF befindet sich im Anhang.

Wegen der Einzelheiten sei darauf verwiesen.

6.2. Kommentierung der Ergebnisse

Die nachstehenden Ausführungen beruhen auf den Berechnungen, die mit den empirischen Fällen durchgeführt worden sind. Es wurden verschiedene Fallgruppen gebildet, die zum Teil Untergliederungen aufweisen. So wurde unterteilt nach

- Veranlagungsart und anzuwendendem Tarif,
- Zahl der Kinder,
- Alter,
- Versorgungsempfänger (Vorliegen von Versorgungsbezügen),
- Höhe des Arbeitslohns,
- Höhe der Steuerbelastung nach bisherigem Recht,
- Höhe der Belastungsänderung,
- Höhe der prozentualen Belastungsänderung sowie
- Vorliegen bestimmter Steuerermäßigungsgründe.

Von den insgesamt erstellten 148 Tabellen, die die Änderung der Steuerbelastung dieser Fallgruppen zeigen, sind einige im Anhang wiedergegeben. Aus Raumgründen wurden die gefundenen Werte zu vier Tabellen verdichtet, die ebenfalls im Anhang enthalten sind.

6.2.1. Gesamtbetrag der Einkünfte

Nach bisherigem Recht beläuft sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf durchschnittlich 29ooo DM bei sämtlichen 2o3o Fällen. Er ist im geltenden Recht um 496 DM niedriger. Hier wirken sich die Anhebung des Arbeitnehmer-Freibetrags, die Erhöhung des Versorgungs-Freibetrags sowie der neu eingeführte Altersentlastungsbetrag aus. Zu beachten ist, daß bei Arbeitnehmer-Ehegatten die Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrages bei diesen Steuerfällen doppelt zählt. Da rund drei Viertel der Ehepaare Doppelverdiener sind, war zu erwarten, daß bei dieser Fallgruppe die Minderung des Gesamtbetrages der Einkünfte um mindestens 18o DM (= 3/4 von 24o DM) höher ausfällt als bei Alleinstehenden. Dies wird durch den empirischen Befund bestätigt, wonach die Minderung bei den Alleinstehenden 336 DM gegenüber 587 DM bei den Ehegatten beträgt.

Die Erhöhung des Versorgungs-Freibetrages hat für die betroffenen 4o Fälle eine durchschnittliche Minderung des Gesamtbetrages der Einkünfte von 1511 DM zur Folge.

Bei den 4o Fällen handelt es sich insgesamt um 42 Empfänger von Versorgungsbezügen. Auf diese Zahl bezogen, macht die mittlere Erhöhung des Versorgungs-Freibetrages 1439 DM aus. Ohne die Empfänger von Versorgungsbezügen beträgt die durchschnittliche Minderung des Gesamtbetrages der Einkünfte bei den verbleibenden 199o Fällen 447 DM.[1)]

---

1) Vgl. hierzu die Tabelle im Anhang, 3.8.

Der Altersentlastungsbetrag ist in 69 Fällen zu verzeichnen. Dabei handelt es sich um 76 Personen, die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllen. Auf die 69 Fälle bezogen, schlägt der Altersentlastungsbetrag mit durchschnittlich 3o17 DM zu Buche, je Anspruchsberechtigten beträgt die Steuervergünstigung 2739 DM. In 15 Fällen ist ein Zusammentreffen von Altersentlastungsbetrag und Versorgungsfreibetrag festzustellen. An der durchschnittlichen Minderung der 2o3o Fälle in Höhe von 496 DM hat die Neuregelung des § 24a EStG 1975 einen Anteil von rd. 1o3 DM.
Die Verringerung der Größe GBE hat auch Auswirkungen auf die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung. Durchschnittlich beläuft sich die Folgewirkung auf 2 DM. Die Einkommensteuer vermindert sich um 133 DM, die Ergänzungsabgabe beträgt - einschließlich Stabilitätszuschlag - 6 DM weniger. Das Kindergeld erhöht sich im Mittel um 1 DM. Dies ist auf die Verringerung der für die Ermittlung des Zweitkindergeldes maßgeblichen Bemessungsgrundlage zurückzuführen.[1)]
Insgesamt hat die Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte einen Anteil in Höhe von 12,3 % an der durchschnittlichen Minderung der Steuerbelastung um 1125 DM. Bei einzelnen Fallgruppen ist der Anteil erheblich höher. Insbesondere bei den Empfängern von Versorgungsbezügen und den Steuerpflichtigen mit Altersentlastungsbetrag machen diese Ver-

---

1) Es sei daran erinnert, daß diesen Aussagen der theoretische Ansatz zugrunde liegt, den man in die Frage kleiden kann: "Wie verändern sich die Bemessungsgrundlage und die Steuerbelastung, wenn man den Gesamtbetrag der Einkünfte nach den Vorschriften des geltenden Rechts ermittelt, im übrigen aber die bisherigen Vorschriften beibehält?"

günstigungen (einschließlich der Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrages) rd. 6o % an der Verringerung der Steuerbelastung aus.[1)]

6.2.2. Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben

Der Betrag der abzugsfähigen Sonderausgaben hat sich im Durchschnitt aller Fälle von 3408 DM auf 4581 DM erhöht. Die mittlere Differenz von 1173 DM ist auf die Anhebung der Höchstbeträge bei den Vorsorgeaufwendungen sowie auf die Einführung der Vorsorgepauschale zurückzuführen. In 986 von 2o3o (= 48,6 %) Fällen sind die nachgewiesenen Vorsorgeaufwendungen höher als das Doppelte der in voller Höhe abziehbaren Aufwendungen gem. § 1o Abs. 3 Buchst. a bis c EStG 1974. Bei Anwendung der Vorschriften des geltenden Rechts (§ 1o Abs. 3 Ziff. 1 EStG 1975) werden die höchstens steuerwirksamen Beträge nur in 155 Fällen (= 7,6 %) überschritten. Bei den nach Grundtarif besteuerten Alleinstehenden lauten die prozentualen Anteile 56,8 (bisher) und 14,3 (geltend). Bei den 13oo Fällen zusammenveranlagter Ehegatten ist der Anteil von 44,5 % auf 3,7 % zurückgegangen. Läßt man in dieser Fallgruppe die Steuerpflichtigen weg, die bisher das Altersprivileg beanspruchen konnten, so liegen von den verbleibenden 11o3 Steuerfällen nur noch bei 28 (= 2,5 %) die für 1974 nachgewiesenen Vorsorgeaufwendungen oberhalb der höchstens steuerwirksamen Beträge.

---

1) Vgl. die zusammenfassenden Tabellen "Änderung der Steuerbelastung" im Anhang. Insbesondere Kennziffer 9o13 für über 6o Jahre alte Steuerpflichtige und Kennziffer 9o22 für Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen.

Bei den 281 Fällen, in denen das Altersprivileg eine Verdoppelung der Höchstbeträge nach bisherigem Recht bewirkte, ist das Verhältnis umgekehrt. Haben nach den bisherigen Vorschriften 13 Steuerpflichtige die Höchstbeträge überschritten, so sind es nach geltendem Recht 44, der Anteil beträgt damit nunmehr 15,7 % statt bisher 4,6 %. Die Auswirkungen des Wegfalls des Altersprivilegs zeigen sich auch deutlich, wenn man die mittlere Erhöhung der abzugsfähigen Sonderausgaben der unter 5o Jahre alten Steuerpflichtigen (131o DM) und der über 5o Jahre alten Steuerpflichtigen (315 DM) vergleicht. Bei jenen beträgt der Anteil der Neuregelung der Sonderausgabenvorschriften an der Minderung der Steuerbelastung 34,5 %, bei diesen nur 8,9 %. Bezogen auf die durchschnittlichen Beträge der Belastungsänderungen der beiden Fallgruppen (1165 DM und 876 DM) ergibt sich, daß die über 5o Jahre alten Steuerpflichtigen von der Neuregelung des Sonderausgabenabzuges eine Belastungsminderung in Höhe eines Fünftels des durchschnittlichen Betrages bei den übrigen Steuerpflichtigen erwarten können.
Wenn man auf die für 1974 geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen die Regelung des § 1o Abs. 3 EStG 1975 anwendet, zeigt sich, daß in 66,3 % aller Fälle die Vorsorgepauschale gem. § 1oc Abs. 3 EStG 1975 einen höheren Betrag ergibt. Interessant ist, daß der entsprechende Prozentsatz bei den Nichtsozialversicherungspflichtigen 9o beträgt. Allerdings spielt hierbei eine Rolle, daß die steuerlich nach bisherigem Recht berücksichtigungsfähigen Vorsorgeaufwendungen niedriger sind als die Vorsorgepauschalen des geltenden Rechts. An diesem Punkt wirkt sich offenbar die Tatsache aus, daß vielfach nicht sämtliche Auf-

wendungen deklariert wurden, wenn bereits die Sozialversicherungsbeiträge die Höchstbeträge überschritten hatten. Die Anwendung der geltenden Sonderausgabenvorschriften hat im Durchschnitt der 2o3o Fälle eine Verringerung der Einkommensteuerschuld um 339 DM zur Folge, Ergänzungsabgabe sowie Stabilitätszuschlag sind dadurch um 18 DM geringer. Insgesamt ist die anteilige Verursachung der gesamten Belastungsminderung mit 31,7 % recht bedeutend.

6.2.3. Kinderfreibeträge, Kindergeld

Der Wegfall der Kinderfreibeträge wirkt sich erhöhend auf die Steuerbelastung aus. Im Mittel beträgt der hierdurch verursachte Anteil an der Minderung der Steuerbelastung - 24 %. Da in den Mittelwert überwiegend Fälle eingehen, bei denen keine Kinderfreibeträge abzuziehen sind (1145 Fälle von 2o3o), sind für die Beurteilung der Auswirkungen die Fallgruppen mit Kindern aufschlußreicher.
Bei den 885 Fällen mit Kindern waren für Kinderfreibeträge durchschnittlich 2287 DM abzuziehen. Bei den 758 Fällen mit 1 bis 2 Kindern belaufen sich die Kinderfreibeträge auf 1772 DM, bei den 127 Fällen mit mehr als zwei Kindern auf 536o DM. Entsprechend unterschiedlich sind auch die Auswirkungen auf die anteilige Erhöhung der Steuerbelastung. Bei 1 bis 2 Kindern bewirkt die Erhöhung des zu versteuernden Einkommens um die Kinderfreibeträge eine durchschnittliche Erhöhung der Steuerbelastung um 5o2 DM, bei mehr Kindern jedoch um 1323 DM.
Dem sind die Auswirkungen der Anhebung des Kindergeldes gegenüberzustellen. Die Steuerpflichtigen mit 1 bis 2 Kindern haben ein um 865 DM höheres Kindergeld, was die Belastungserhöhung durch den Wegfall der Kinderfreibeträge um 363 DM überkompensiert. Dementsprechend ist auch der Anteil der Kindergeldneuregelung an der gesamten Minderung der Steuerbelastung dieser Fallgruppe mit +63,7 % (von 1362 DM) auch erheblich höher als der Kinderfreibetrags-Anteil von -36,85 %.
Bei den Steuerpflichtigen mit mehr als zwei Kindern übersteigt die Erhöhung des Kindergeldes sogar die gesamte

Minderung der Steuerbelastung (1627 DM) um 493 DM.
Den steuerlichen Nachteil durch den Wegfall der Kinderfreibeträge überwiegt damit die Erhöhung des Kindergeldes um 797 DM.

6.2.4. Verschiedene Freibeträge

Im Durchschnitt aller Fälle tragen die Änderungen beim Haushaltsfreibetrag und beim Altersfreibetrag (§ 32 EStG), beim Pauschbetrag für Körperbehinderte (§ 33b EStG 1975), bei den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33a EStG) sowie den Freibeträgen gem. § 33a EStG mit insgesamt 211 DM zu dem Unterschied der zu versteuernden Einkommen in Höhe von 796 DM bei. Ihr Anteil an der durchschnittlichen Minderung der Steuerbelastung von 1125 DM liegt bei 27 DM, das entspricht 2,4 %. Damit ist aber nicht gesagt, daß die Rechtsänderungen in ihren Auswirkungen zu vernachlässigen seien. Es ist selbstverständlich, daß sich die Freibeträge, die der durch besondere Umstände eintretenden Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen, im allgemeinen Durchschnitt nur geringfügig niederschlagen.

Bei den Alleinstehenden mit Kindern hat die Anhebung des Haushaltsfreibetrages um 1800 DM bei den 153 Fällen eine durchschnittliche Minderung der Steuerbelastung von 447 DM zur Folge.

Die Aufhebung der Viermonatsgrenze für die Gewährung des Altersfreibetrages spielt hingegen fast keine Rolle. Von ihr sind nur zwei Steuerpflichtige betroffen.

Die 151 Fälle, in denen ein Freibetrag wegen Körperbehinderung zu gewähren ist, bewirken, daß im Mittel aller 2030 Fälle 0,8 % der Steuerbelastungsminderung auf die Erhöhung der Körperbehinderten-Pauschbeträge zurückzuführen ist. Bei der Personengruppe, die Anspruch auf diese Pauschbeträge hat, wirkt sich die Anhebung mit 10,6 % aus.

Bei dem Freibetrag wegen Unterhalt gem. § 33a Abs. 1 EStG wirken die Rechtsänderungen sowohl belastungsmindernd wie -erhöhend. Da bei der Erfassung der Sachverhalte die Aufwendungen für den Unterhalt von Personen nur mit höchstens 1200 DM je unterstützte Person angesetzt wurden, wirkt sich die Anhebung der Höchstbeträge von 1200 DM auf 3000 DM bei den Berechnungen nicht aus. Es ist vielmehr so, daß die 61 Fälle, in denen nach dem Sachverhalt zu schließen war, daß anderen Steuerpflichtigen für die unterhaltenen Personen Kindergeld zustand (z.B. wegen des Unterhalts nichtehelicher Kinder), im Durchschnitt aller 2030 Fälle eine Erhöhung des zu versteuernden Einkommens um 43 DM bewirken. Bei den 852 Steuerfällen mit Aufwendungen im Sinne des § 33a Abs. 1 EStG macht der Wegfall der Begünstigung im Mittel 101 DM aus. Die anteilige Erhöhung der Steuerbelastung beträgt im Mittel aus 852 Fällen 33 DM.

Um die Auswirkung der Erhöhung der Höchstbeträge gem. § 33a Abs. 1 EStG von 1200 DM auf 3000 DM abzuschätzen, wurde in Ergänzung der ermittelten Sachverhalte ein modifizierter Ansatz gewählt. Von dem geltend gemachten Betrag wurde das in ihm enthaltene ganzzahlige Vielfache von 1200 DM abgezogen. Zu dem Rest wurde das entsprechende Vielfache von 3000 DM hinzugerechnet, höchstens jedoch für drei unterhaltene Personen. Die Berechnung auf dieser Grundlage ergibt, daß bei den 852 Fällen mit Unterhaltsaufwendungen eine mittlere Erhöhung der Steuervergünstigung von 443 DM eintritt. Die Auswirkung auf die Steuerbelastung beträgt 98 DM Minderbelastung, bezogen auf die durchschnittliche Steuerbelastungsverringerung von 1259 DM bei dieser Fallgruppe liegt der Anteil bei 7,8 %.

Die Rechtsänderung bei der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Personen, die nicht Kinder des unterhaltenden Steuerpflichtigen sind, wirkt sich bei den untersuchten Fällen nicht aus, da kein Fall zu verzeichnen ist, in dem Personen, die nicht Kinder sind, zur Berufsausbildung auswärts untergebracht waren.

Für außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG) sind im Durchschnitt aller Fälle 104 DM nach bisherigem Recht anzusetzen, nach geltendem Recht nur noch 84 DM. Bei 157 Steuerfällen sind steuerwirksame Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastungen zu registrieren. Bei dieser Fallgruppe betragen die nach bisherigem Recht durchschnittlich abzugsfähigen Beträge 1350 DM, nach geltendem Recht sind nur noch 1086 DM abzugsfähig. Daraus resultiert für die betroffenen Steuerpflichtigen eine anteilige durchschnittliche Erhöhung der Steuerbelastung um 63 DM. Die Verringerung ist sowohl auf den Wegfall der Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Diätverpflegung wie auf die neue Bemessung des abzugsfähigen Teils der Aufwendungen zurückzuführen. In 206 Steuerfällen wurden (pauschale) Diätkosten geltend gemacht, davon in 42 Fällen von beiden Ehegatten. Wegen der gegenzurechnenden zumutbaren Eigenbelastung hat sich allerdings bereits nach bisherigem Recht nicht in jedem dieser Fälle eine steuerliche Wirkung gezeigt.

6.2.5. Einkommensteuertarif, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag

Bei Anwendung des bisherigen Einkommensteuertarifs auf das nach geltendem Recht ermittelte zu versteuernde Einkommen ergibt sich im Mittel aller Fälle eine Differenz gegenüber der nach geltendem Recht ermittelten Steuer in Höhe von 314 DM. Damit hat die Änderung der tariflichen Vorschriften einen Anteil an der gesamten Belastungsminderung von 27,9 %. Der Unterschied zwischen den nach dem EStG 1974 und den EStG 1975 ermittelten Einkommensteuern beläuft sich auf 561 DM. Bezieht man die tarifliche Differenz von 314 DM darauf, ergibt sich ein Anteil von rd. 56 %.
Der relative und absolute Anteil der Einkommensteuertarifänderung an der gesamten Änderung der Steuerbelastung ist in den einzelnen Fallgruppen recht unterschiedlich. Das möge die nachstehende Übersicht verdeutlichen, in der für zusammenveranlagte Ehegatten und für Alleinstehende, die nach dem Grundtarif besteuert werden, die Tarifanteile nach Bruttolohngruppen aufgeführt sind:

Bruttolohn in TDM	Änderung der Einkommensteuer Ehegatten DM	%	Alleinstehende DM	%
bis 1o	1o5	28,9	137	36,9
von 1o bis 2o	359	38,7	13o	25,1
von 2o bis 3o	189	21,8	252	25,7
von 3o bis 4o	296	26,9	226	16,1
von 4o bis 5o	574	35,o	8o	4,6
über 5o	52o	26,1	-149	-1o,6

Bei den Alleinstehenden zeigt sich damit die bei zu versteuernden Einkommen ab etwa 4o TDM einsetzende höhere Durchschnittsbelastung mit Einkommensteuer nach dem geltenden Tarif (vgl. hierzu Abbildung 3).

Die Ergänzungsabgabe und der Stabilitätszuschlag betragen nach bisherigem Recht durchschnittlich 1o9 DM. Auf das zu versteuernde Einkommen nach dem EStG 1975 angewendet, verbleibt ein Betrag von 92 DM. Da im geltenden Recht diese Steuern nicht mehr erhoben werden, stellt der Betrag von 92 DM den auf die unterschiedliche Tarifgestaltung zurückzuführende Belastungsminderung dar. Sie macht an der gesamten durchschnittlichen Belastungsminderung von 1125 DM einen Anteil von 8,2 % aus. Da diese Steuern bei niedrigen zu versteuernden Einkommen nicht erhoben werden, spielt ihr Wegfall bei den höheren Einkommen eine stärkere Rolle. In der Fallgruppe mit Bruttolöhnen zwischen 4o TDM und 5o TDM ist der Anteil von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag an der Belastungsänderung bereits 1o,8 % groß. Er steigt bei Steuerpflichtigen mit Arbeitslöhnen über 5o TDM auf durchschnittlich 23 %.

Bei den Alleinstehenden wirken sich die weggefallenen Annexsteuern noch deutlicher aus. In der Fallgruppe mit Arbeitslöhnen über 5o TDM machen sie einen Anteil von mehr als 86 % an der Belastungsminderung in Höhe von durchschnittlich 1398 DM aus. Die Steuerpflichtigen dieser Fallgruppe haben also nach bisherigem Recht im Mittel über 12oo DM an Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag aufgewendet.

6.2.6. Fehler

Im Durchschnitt aller Fälle ergibt sich bei den nach dem Verfahren der schrittweisen Ersetzung der Bemessungsgrundlage berechneten Änderungen der Steuerbelastungen ein Fehler von rd. o,9 %, das entspricht auf die gesamte Belastungsminderung von 1125 DM bezogen einem Betrag von 1o DM.
Bei einzelnen Fallgruppen ist der Fehler absolut und relativ erheblich höher. Er erreicht z.B. bei der Fallgruppe der Alleinstehenden (Grundtarif) mit mehr als zwei Kindern einen Satz von 1o,5 % und einen Betrag von rd. 187 DM, bezogen auf den Durchschnitt der in diese Fallgruppe gehörenden 31 Fälle.
Generell ist festzustellen, daß die Fehler besonders groß werden, wenn durch die Ersetzung der Parameter verschiedene Tarifbereicne mit stark unterschiedlich hohen Steuersätzen berührt werden. Dies trifft zu, wenn durch Abzugsbeträge das neu errechnete zu versteuernde Einkommen unterhalb der Tabelleneingangsstufe liegt. Dann wirkt sich ein Teil des Abzugsbetrages nicht mehr steuermindernd aus. Es trifft umgekehrt auch zu, wenn durch Erhöhung um hinzuzurechnende Beträge (z.B. Kinderfreibeträge) das neu errechnete zu versteuernde Einkommen vom "Nulltarif" in die Proportionalzone vorstößt oder wenn es von der Proportionalzone aus in den Bereich des progressiven Tarifs (einschließlich Ergänzungsabgabe!) vordringt.
An einem empirischen Fall aus der Fallgruppe der Alleinstehenden mit mehr als zwei Kindern sei dies demonstriert.

Sachverhalt:

Alleinstehend, 4 Kinder, unter 5o Jahre alt, Arbeitslohn 14600 DM, Werbungskosten 1o9o DM, Vorsorgeaufwendungen 2349 DM, unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 65 DM, Besteuerung nach Grundtarif.

Berechnung der Steuerbelastungen:

	1974	1975	Diff.
Gesamtbetrag der Einkünfte	1317o	1293o	-24o
Sonderausgaben	2414	2589	-175
Kinderfreibeträge	648o	-	648o
Haushaltsfreibetrag	12oo	3ooo	-18oo
zu versteuerndes Einkommen	3o76	7341	4265
Einkommensteuer	262	95o	688
Kindergeld	174o	432o	- 258o
Steuerbelastung	-1478	-337o	-1892

Erhöht oder vermindert man das zu versteuernde Einkommen 1974 um die Differenzen bei den Bemessungsgrundlagenteilen, so erhält man die auf die einzelnen Parameter zurückzuführenden Mehr- oder Minderbelastungen. Zur Kontrolle sind in der rechten Spalte (Änderg.) die Änderungen aufgeführt, die sich ergäben, wenn durchgängig ein Grenzsteuersatz von 19 v.H. auf die Differenzen anwendbar wäre.

	EST	EAB	Änderg.	(Änderg.)
Gesamtbetrag d. Eink.	216	-	46	rd. 46
Sonderausgaben	228	-	34	33
Kinderfreibeträge	1511	45	-1294	-1231
Haushaltsfreibetrag	0	-	262	342
EST (1974) auf ZVE (1975)	1o71	-	121	121
Kindergeld			258o	258o
			1749	1891

Nach Hinzurechnung der Kinderfreibeträge liegt der zu versteuernde Einkommensbetrag oberhalb der unteren Proportionalzone, dadurch entsteht eine um rd. 18 DM höhere Einkommensteuer als bei Anwendung des Proportionaltarifs von 19 v.H.. Weiterhin fällt in diesem Einkommensbereich Ergänzungsabgabe in Höhe von 45 DM an. Beide Auswirkungen zusammen ergeben in diesem Punkt eine Differenz von 63 DM. Der Abzug des Haushaltsfreibetrages bewirkt, daß das zu versteuernde Einkommen unterhalb der Tabelleneingangsstufe liegt. Dadurch geht ein Teil der Steuerentlastungswirkung des Freibetrages verloren. Dies wirkt sich auf die Steuerbelastung mit 80 DM aus. Faßt man die genannten Beträge zusammen, ergeben sich 143 DM; das ist genau der Betrag, um den die als Änderung ausgewiesene Größe von 1749 DM von der Differenz der Steuerbelastungen (1892 DM) abweicht. Der Fehler von 143 DM beträgt in diesem Fall rd. 7,5 % der festgestellten Belastungsänderung.
Da also die als "Fehler" ausgewiesene Größe im wesentlichen auf Besonderheiten der Tarifgestaltung zurückgeht, scheint es nicht verfehlt, die errechneten Abweichungen den tariflichen Auswirkungen der Rechtsänderungen zuzuschlagen.[1)]

---

1) Ein kleiner Teil der Fehler ist auch auf Rundungsdifferenzen zurückzuführen, die bei der Bildung von Durchschnittswerten entstehen. Außerdem wirken sich geringfügig auch die der Datenverarbeitungsanlage immanenten Genauigkeitsgrenzen aus.

E. Zusammenfassung

Die Feststellung der Auswirkungen der Einkommensteuerreform 1974 auf die Steuerbelastungen von Arbeitnehmern bedingt die Vornahme von Steuerbelastungsvergleichen. Da im Schrifttum sowohl der Begriff der Steuerbelastung nicht einheitlich abgegrenzt wird als auch Uneinigkeit über die geeignetste Methode zur Ermittlung von Steuerbelastungen beziehungsweise von Steuerbelastungsänderungen besteht, wird aufgrund theoretischer und praktischer Erwägungen der Begriff der Steuerbelastung definiert: "Steuerbelastung ist der jeweils für die Veranlagungszeiträume 1974 und 1975 bei zutreffender Anwendung der jeweils geltenden Vorschriften zu errechnende Saldo aus Einkommensteuer, Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag und Kindergeld. Die für Zwecke der Besteuerung des Jahres 1974 ermittelten Sachverhalte sind die Grundlage für die Gesetzesanwendung."
Die wertende Gegenüberstellung der in Betracht kommenden Methoden ergibt, daß dem Verfahren der Veranlagungssimulation gegenüber dem Verfahren der von Rose entwikkelten Teilsteuerrechnung der Vorzug zu geben ist.
Der Vergleich der Vorschriften des bisherigen und des geltenden Rechts, soweit sie bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens von Arbeitnehmern in Betracht kommen, zeigt, daß allgemeingültige Aussagen über die betragsmäßigen Auswirkungen einzelner Rechtsänderungen auf die Höhe der Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes

Einkommen" nur beschränkt möglich sind, sondern sich häufig nur grob abschätzen lassen. Denn die Auswirkungen einzelner Rechtsänderungen sind nicht nur abhängig von den für die betreffende Rechtsvorschrift heranzuziehenden Eingangsgrößen, sondern auch von Folgewirkungen, die darauf beruhen, daß die aus der Anwendung einzelner Bestimmungen resultierenden Teilgrößen ihrerseits Eingangsgrößen bei anderen Rechtsvorschriften darstellen. Exakte Analysen der einzelnen Rechtsänderungen erfordern daher die Vorgabe des für die Berechnung des zu versteuernden Einkommens zugrundezulegenden Datenkranzes in der Art eines - konkreten oder gedachten - Sachverhalts. Verallgemeinerungen, die den Rahmen derart vorgegebener Sachverhalte überschreiten, sind also nicht möglich. Der Vergleich der an die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sich anschließenden Feststellung der Steuerbelastung aufgrund der tariflichen Vorschriften des bisherigen und des geltenden Rechts führt zu einem ähnlichen Dilemma. Hier ist ein isolierter Vergleich der Rechtszustände (Tarife) theoretisch deswegen unbefriedigend, weil die für die Berechnung der tariflichen Steuer einzusetzende Eingangsgröße ("zu versteuerndes Einkommen") in den beiden Rechtszuständen unterschiedlich hoch ist. Ein isolierter Vergleich der tariflichen Vorschriften wird als möglich angesehen, sofern auf eine in beiden Rechtszuständen gleiche Eingangsgröße abgehoben wird. Hierfür kommt die Größe "Arbeitslohn" in Betracht.

Dabei zeigt sich, daß die Durchschnittsteuersätze nach geltendem Recht durchweg niedriger sind als nach bisherigem Recht, wobei für den bisherigen Rechtszustand auch Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag einbezogen werden.[1] Je nach dem, ob man das zu versteuernde Einkommen oder Arbeitslohn als Eingangsgröße für die Ermittlung der Grenzsteuersätze verwendet, erhält man im Bereich bis etwa 4o TDM deutliche Unterschiede im Verlauf der Grenzsteuersätze.[2]

Fundierte Aussagen über die infolge der Einkommensteuerreform 1974 eingetretenen Steuerbelastungsänderungen lassen sich wegen der erforderlichen Realitätsnähe der als Sachverhalte zugrundegelegten Besteuerungsmerkmale am ehesten dann machen, wenn man die Veranlagungen nach bisherigem und nach geltendem Recht mit realen Besteuerungsdaten simuliert. Zu diesem Zweck wurde eine Klumpenstichprobe im Umfange von 2o3o Besteuerungsfällen gezogen, die einem Lohnsteuerberatungsverein entstammen. Der Nachweis, daß die ausgewerteten Fälle repräsentativ seien, insofern sie Verallgemeinerungen auf die Grundgesamtheit der Berliner Lohnsteuerpflichtigen zulassen, konnte nicht erbracht werden.

---

1) Hinweis auf Abbildung 5

2) Vgl. Abbildung 4 und Abbildung 5

Die Ergebnisse der empirischen Untersuchungen sind folgende:

Bezieht man die Steuerbelastung auf die Eingangsgröße Arbeitslohn, so ist im Durchschnitt aller 2o3o Fälle die relative Steuerbelastung von 15,6 % auf 11,9 % zurückgegangen. Damit ist der Arbeitslohn durchschnittlich um 3,6 Prozentpunkte infolge der Steuerreform geringer belastet. Da die globale Übersicht über Fälle unterschiedlicher Sachverhaltsmerkmale sehr stark nivelliert, wurden nach verschiedenen Kriterien Fallgruppen gebildet. Danach ergibt sich z.B. für Steuerpflichtige ohne Kinder ein Rückgang der relativen Steuerbelastung vom Arbeitslohn von bisher 17,4 % um 3,1 Prozentpunkte auf 14,3 %. Bei Steuerpflichtigen mit Kindern hingegen ist die Steuerbelastung des Arbeitslohns von bisher 13,3 % um 4,1 Prozentpunkte auf 9,2 % gesunken. Darin werden die Auswirkungen des ab 1975 erhöhten Kindergeldes sichtbar.

Bezieht man für die beiden zuletzt genannten Fallgruppen die Änderung der Steuerbelastung auf das jeweilige zu versteuernde Einkommen, so ist bei kinderlosen Steuerpflichtigen die Belastung von 21,6 % um 2,5 Prozentpunkte auf 19,1 % abgesunken, bei Steuerpflichtigen mit Kindern dagegen von 18,8 % um 6,o Prozentpunkte auf 12,8 %.

Die Änderungen der Steuerbelastungen wird außerdem auf die Steuerbelastung nach bisherigem Recht (= 1oo %) bezogen. Die Häufigkeitsverteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung wird für eine Reihe von Fallgruppen in der Weise gezeigt, daß die relativen Häufigkeiten der Besetzung der Klassen prozentualer Belastungsänderung als Prozentsatz der Gesamtzahl der Fälle der jeweiligen Fallgruppen ausgedrückt wird.

Danach ergibt sich für sämtliche Fälle das in Abbildung 8 wiedergegebene Bild, bei dem im Durchschnitt die Steuerbelastung nach geltendem Recht um rd. 23 % niedriger ist als nach bisherigem Recht. In nahezu 3/1o aller Fälle verringert sich die Steuerbelastung zwischen 17 und 22 vom Hundert.

Bei Steuerpflichtigen ohne Kinder gruppieren sich 4/1o der Fälle um den mittleren Wert der Belastungsminderung von 17,7 % in dem Bereich der Verringerung der Steuerbelastung zwischen 15 und 2o vom Hundert (vgl. Abbildung 9).

Bei Steuerpflichtigen mit Kindern beträgt die mittlere Belastungsminderung rund 31 %, wobei wegen der im Einzelfall verschieden hohen Kinderzahl die größte Dichte der Verteilung im Bereich zwischen 19% und 24% Belastungsminderung auftritt. Hierzu sei auf Abbildung 1o verwiesen. In diesem Intervall liegt die Minderbelastung von rund 3/1o der Fälle dieser Gruppe.

Bei den alleinstehenden Steuerpflichtigen mit Kindern

wird auch der Frage nachgegangen, wie sich die Steuerbelastung verändert, wenn man unterstellt, daß nach geltendem Recht die Kinder dieser Steuerpflichtigen nicht ihnen zuzuordnen sind und somit steuerlich - anders als im bisherigen Recht - die Kinder nicht mehr zu berücksichtigen sind ("Geschiedenenproblematik"). Bei den 153 unter dieser Prämisse untersuchten Fällen ergibt sich, daß zum Teil beträchtliche Erhöhungen der Steuerbelastung zu verzeichnen sind (Beträge bis fast 3ooo DM). Im Durchschnitt erhöht sich die Steuerbelastung um 26,5 % von bisher 2543 DM auf 3218 DM.
Für die Steuerpflichtigen mit Kindern wird alternativ untersucht, wie sich die Steuerbelastung verändert, wenn man den Steuerbelastungsbegriff dahingehend modifiziert, daß in beiden Rechtszuständen das Kindergeld nicht in die Berechnungen einbezogen wird und der im bisherigen Recht in Form von Kinderfreibeträgen gewährte Familienlastenausgleich dem zu versteuernden Einkommen nach bisherigem Recht zugeschlagen wird.
Bei dieser Berechnungsmethode fällt die durchschnittliche Minderung der Steuerbelastung erheblich geringer aus (17,9 % statt 23,1 %). Die Häufigkeitsverteilungen weisen eine geringere Streuung um den mittleren Wert aus (vgl. Abbildungen 18 bis 2o).

Von besonderem Interesse ist die Analyse der Steuerbelastungsänderungen im Hinblick auf die Rechtsänderungen, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte, der Summe der abzugsfähigen Sonderausgaben, der Kinderfreibeträge sowie des Kindergeldes, den verschiedenen Freibeträgen, dem Einkommensteuertarif unter Berücksichtigung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag eingetreten sind.

Es zeigt sich, daß die durchschnittliche Minderung der Steuerbelastung aus 2o3o Fällen in Höhe von 1125 DM zu 12,3 % auf den Änderungen beruhen, die auf den Gesamtbetrag der Einkünfte entfallen (Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrages, Erhöhung des Versorgungs-Freibetrages, Neueinführung des Altersentlastungsbetrages). Die neuen Sonderausgabenhöchstbeträge sowie die Einführung der Vorsorgepauschale und des Sonderausgabenpauschbetrages sind zu 31,7 % an der gesamten Belastungsminderung beteiligt. Hierbei ergeben sich naturgemäß Abweichungen je nach der Fallgestaltung, so beispielsweise bei den von dem Wegfall des Altersprivilegs Betroffenen, deren Steuerentlastung nur zu 8,9 % auf die Erhöhung bei den Sonderausgaben zurückzuführen ist.

Der Wegfall der Kinderfreibeträge hat im Durchschnitt aller Fälle - davon waren 885 mit Kindern - zu einer Erhöhung der Steuerbelastung um 24 % geführt. Diese Auswirkung wird durch die Neuregelung des Kindergeldes mehr als ausgeglichen, die davon verursachte mittlere Belastungsminderung beträgt 4o,6 %.

Bei gesonderter Betrachtung der Steuerpflichtigen mit Kindern ergeben sich verständlicherweise erheblich stärkere Auswirkungen, die von der Zahl der steuerlich berücksichtigungsfähigen Kinder abhängig sind. So bewirkt beispielsweise die Änderung des Familienlastenausgleichs bei Steuerpflichtigen mit 1 bis 2 Kindern per Saldo eine Belastungsverringerung von rund 27 %, bei Steuerpflichtigen mit mehr als zwei Kindern jedoch bereits von durchschnittlich rund 49 %.

Die Änderungen beim Haushaltsfreibetrag und beim Altersfreibetrag, beim Pauschbetrag für Körperbehinderte, bei den außergewöhnlichen Belastungen machen zusammengenommen an der gesamten Belastungsminderung nur 2,4 % aus. Hierbei heben sich die begünstigenden Wirkungen der Erhöhung des Halbfamilienfreibetrages und der Körperbehinderten-Pauschalen zum Teil auf mit den steuerverschärfenden Wirkungen der Veränderungen bei den außergewöhnlichen Belastungen.

Die Änderungen bei den Tarif-Vorschriften bewirken im Durchschnitt aller Fälle eine Minderung der Belastung bei der Einkommensteuer um 314 DM, was einen Anteil von rund 28 % an der gesamten Minderung ausmacht; bei der Ergänzungsabgabe und dem Stabilitätszuschlag macht deren Wegfall eine Minderung um 92 DM aus. Das entspricht einem Anteil von etwas mehr als 8 % an der gesamten Minderung der Steuerbelastung.

Als Ergebnis der empirischen Untersuchungen kann danach festgestellt werden, daß durchschnittlich - unter Vernachlässigung der für eine genauere Analyse notwendigen Differenzierung nach Fallgruppen - die Verringerung der Steuerbelastungen von Arbeitnehmern infolge der Einkommensteuerreform 1974 von ihrer betragsmäßigen Auswirkung her auf die Änderung des Sonderausgabenabzuges mit rund 32 %, auf die Neugestaltung des Einkommensteuertarifs mit rund 29 %, auf die Neuregelung des Familienlastenausgleichs mit rund 17 %, auf die Änderungen bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte mit rund 12 %, auf den Wegfall von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag mit rund 8 % und auf alle übrigen Rechtsänderungen, die bei den Untersuchungen berücksichtigt worden sind, mit rund 2 % zurückzuführen ist.

LITERATURVERZEICHNIS

ALBACH, H., STEUERSYSTEM UND UNTERNEHMERISCHE INVESTITIONSPOLITIK, WIESBADEN 1970

ALTEHOEFER, K. / L. LOEFFLER, LOHNSTEUERREFORM '75 FUER ARBEITNEHMER, BONN 1975

APRATH, W., STEUERBELASTUNGSVERGLEICHE, IN* HANDWOERTERBUCH DER BETRIEBSWIRTSCHAFT, 3. AUFL HRSG. V. H. SEISCHAB U. K. SCHWANTAG, BD. III, STUTTGART 1960, SP. 5118-5123

BALS, B., DURCHFUEHRUNG DES LOHNSTEUERABZUGS AB 1975, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1572-1577 ** BALS (1974A) **

BALS, B., NEUES FUER ARBEITNEHMER DURCH DIE EINKOMMENSTEUERREFORM, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1059-1066, ** BALS (1974B) **

BAREIS, H. P., DIE STEUERN IN DER BETRIEBLICHEN PLANUNG, BERLIN 1969

BAUMGARTNER, F., UNTERNEHMUNGSFORM UND STEUERBELASTUNG, DISS., ZUERICH 1945

BINDER, R., BELASTUNG DURCH DIE PERSOENLICHE EINKOMMENSTEUER, KIEL 1950

BITZ, H., DIE ERMITTLUNG DER VERMOEGENSABHAENGIGEN STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMUNG MIT HILFE DER TEILSTEUERRECHNUNG, DISS., KOELN 1972

BLUEMICH, W. / L. FALK / W. STEINBRING / A. UELNER EINKOMMENSTEUERGESETZ, 10. NEUBEARB. AUFL., BAND I MUENCHEN 1971, BAND II MUENCHEN 1972 ** BLUEMICH-FALK **

BOCKELBERG, H. VON, REFORM DER LOHNSTEUER, IN* STEUERKONGRESS-REPORT 1975, MUENCHEN 1975

BOECK, W., DER ARBEITSLOHN IM LOHNSTEUERRECHT, DISS., KOELN 1968

BORGHOFF, G., DIE EINBEZIEHUNG VON TARIFDIFFERENZIERUNGEN IN DIE TEILSTEUERRECHNUNG, IN* DB 22. JG. (1969), S. 3-5
** BORGHOFF (1969A) **

BORGHOFF, G., STEUERLICHE FINANZIERUNGSVERGLEICHE MIT HILFE VON MULTIFAKTOREN, IN* DB 22. JG. (1969), S. 137-141, ** BORGHOFF (1969B) **

BRAEUER, K., STEUERBELASTUNGSVERGLEICHE, IN* HANDWOERTERBUCH DER STAATSWISSENSCHAFTEN, 4. AUFL., JENA 1926, BD. VII, S. 1087

BREITBART, G., SUBVENTIONEN ALS NEGATIVE STEUERN, DISS., MANNHEIM 1969

BRENZKE, D., ORGANSIATION DER ERTRAGSTEUERPLANUNG, DISS., ERLANGEN -NUERNBERG, 1974

BROENNER, H. / H. P. BAREIS, DIE BESTEUERUNG DER GESELLSCHAFTEN, DES GESELLSCHAFTERWECHSELS UND DER UMWANDLUNGEN, 13. AUFL., STUTTGART 1974

BUEHLER, O., DIE STEUERLICHE BELASTUNG DER VERSCHIEDENEN GESELLSCHAFTSFORMEN NACH INKRAFTTRETEN DER KLEINEN STEUERREFORM, IN* NJW 1953, S. 1121-1124

BUNDESMINISTERIUM FUER ARBEIT UND SOZIALORDNUNG - REFERAT OEFFENTLICHKEITSARBEIT - (HRSG.), DIE EINKOMMENS- UND VERMOEGENSVERTEILUNG IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, BONN 1976

BUNDESMINISTERIUM FUER FINANZEN (HRSG.), BMF-INFORMATIONEN, STEUERREFORM, 1. AUFL., BONN 1974

BUNDESMINISTERIUM FUER WIRTSCHAFT UND FINANZEN (HRSG.), GUTACHTEN DER STEUERREFORMKOMMISSION 1971, 1. AUFL., BONN 1971

CARNAP, R. / W. STEGMUELLER, INDUKTIVE LOGIK UND WAHRSCHEINLICHKEIT, WIEN 1959

CHARLIER, R. / H.-J. SCHWARZ, A B C DER LOHNSTEUER - LEXIKON DES NEUEN LOHNSTEUERRECHTS UNTER BERUECKSICHTIGUNG DER LOHNSTEUERRICHTLINIEN 1975, HERNE 1975

CLAUSS, F., KIRCHENSTEUERUEBERSICHT 1973, IN* NWB, FACH 12, S. 1153-1156, HEFT NR. 31 V. 5. 8. 1974

DER SPIEGEL, SH. UNTER 'O. VERF., STEUERREFORM..'

DIETRICH, G., ENTGELTLICHKEIT ALS KRITERIUM STEUERBAREN ARBEITSLOHNS, IN* DB 29. JG. (1976) S. 309-312

DOERNEMANN, C., STEUERLICHE ERWAEGUNGEN ZUR WAHL DER UNTERNEHMUNGSFORM, DISS., FRANKFURT/M., 1956

DZIADKOWSKI, D., STEUER-BELASTUNG EINER EINZELFIRMA VOR UND NACH DER STEUERREFORM. PRAKTISCHE ANWENDUNG DER TEILSTEUERRECHNUNG, IN* DB 25. JG. (1972), S. 884-886

EBERHARD-KOMMISSION, SH. UNTER 'GUTACHTEN ...'

EGGESIECKER, F., DIE VERAENDERUNGEN DER STEUERBELASTUNGSUNTERSCHIEDE ZWISCHEN KAPITAL- UND PERSONENGESELLSCHAFTEN DURCH DIE GEPLANTE STEUERREFORM, IN* GMBH-RDSCH. 1972, HEFT 4
** EGGESIECKER (1972A) **

EGGESIECKER, F., ZUR PRAKTISCHEN HANDHABUNG DER TEILSTEUERRECHNUNG, IN* FR 27. (54.) JG. (1972), S. 279
** EGGESIECKER (1972B) **

EHEBERG, STEUERN, IN* HANDWOERTERBUCH DER STAATSWISSENSCHAFTEN, 4. AUFL., BD. VII, JENA 1926, S. 1046-1082

EINKOMMENS- UND VERMOEGENSVERTEILUNG....
SH. UNTER BUNDESMINISTERIUM FUER ARBEIT UND SOZIALORDNUNG...

EINKOMMENSTEUERKOMMISSION SIEHE UNTER 'UNTERSUCHUNGEN...'

EISENACH, M., ENTSCHEIDUNGSORIENTIERTE STEUERPLANUNG, WIESBADEN 1974

ENGISCH, K., LOGISCHE STUDIEN ZUR GESETZESANWENDUNG, 2. AUFL., HEIDELBERG 1960

ESSER, J. / H. C. M. STURM, DIE STEUERBELASTUNG DER GEWERBLICHEN WIRTSCHAFT - ZUSAMMENFASSUNG -, BONN 1962

FALK-KOMMISSION, SH. UNTER 'UNTERSUCHUNGEN...'

FISCHER, C., DIE STEUERLICHE BELASTUNG VON PERSONAL- UND KAPITALGESELLSCHAFTEN, STUTTGART 1937

FLUME, W., DIE EINKOMMENSBESTEUERUNG DES NICHTERNEHMERS UND DIE STEUERREFORM, IN* DB 25. JG. (1972), S. 205-209

FRIEDLAENDER, K., BETRACHTUNGEN ZU EINER WIRKLICHEN STEUERREFORM, IN* DB 25. JG. (1972), S. 253-257

GELBERT, E., DIE BERUECKSICHTIGUNG DER EINKOMMENSTEUER-PROGRESSION IN DER TEILSTEUERRECHNUNG, IN* DB 23. JG. (1970), S. 1281-1284

GERARD, W. / G. SOEFFING, DAS EINKOMMENSTEUERREFORMGESETZ, IN* FR 29. (56.) JG. (1974), S. 361-384

GERLOFF, W., DIE OEFFENTLICHE FINANZWIRTSCHAFT, BD. I, FRANKFURT/M. 1948

GILOY, J., DIE BERUECKSICHTIGUNG VON KINDERN NACH DEM EINKOMMENSTEUERREFORMGESETZ, IN* DB 29. JG. (1974), S. 1545-1547

GISBERT, E., RECHTSGRUNDLAGEN UND METHODIK DES STEUERBELASTUNGSVERGLEICHS ZWISCHEN PERSONENGESELLSCHAFTEN UND PERSONENGEBUNDENEN KAPITALGESELLSCHAFTEN, IN* PRUEFUNG UND BESTEUERUNG DER BETRIEBE, FESTSCHRIFT FUER WILHELM EICH ZU SEINEM 70. GEBURTSTAG, BERLIN 1959, S. 161-205

GRAUROCK, W., BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE VERGLEICHE ALS WISSENSCHAFTLICHES ERKENNTNISMITTEL, BERLIN 1975

GUGG, E., DIE PROBLEMATIK DER BELASTUNG DES BERGBAUGEWERBES DURCH BESITZSTEUERN UND DEREN EINFLUSS AUF DIE ERHALTUNG DER UNTERNEHMENSSUBSTANZ, DISS., MUENCHEN 1968

GUTACHTEN DER STEUERREFORMKOMMISSION 1971,
1. AUFL., BONN 1971

HABERSTOCK, L., ZUR INTEGRIERUNG DER ERTRAGSBESTEUERUNG IN DIE SIMULTANE PRODKTIONS-, INVESTITIONS- UND FINANZIERUNGSPLANUNG MIT HILFE DER LINEAREN PROGRAMMIERUNG, KOELN, BERLIN, BONN, MUENCHEN 1971

HANSEN, H.-E., DIE STEUERLICH GUENSTIGSTE UNTERNEHMENSFORM, EIN BELASTUNGSVERGLEICH, IN* DB 19. JG. (1966), S. 41-44

HARTZ, W., GEDANKEN ZUR ENTWICKLUNG DES LOHNSTEUERABZUGSVERFAHRENS IN VERGANGENHEIT UND ZUKUNFT
IN* DB 29. JG. (1976), S. 835-841

HARTZ, W. / J. MEESSEN / N. G. WOLF, ABC-FUEHRER LOHNSTEUER, STUTTGART O.J., (LOSEBLATT)

HEIDEL, U., IST DER WEGFALL DES ALTERSPRIVILEGS VERFASSUNGSWIDRIG, IN* BB 30. JG. (1975), S. 324-325

HEIGL, A., BETRIEBLICHE ERTRAGSTEUERKENNZAHLEN, KOELN 1974

HEIGL, A., ZUR BETRIEBSWIRTSCHAFTSPOLITSCHEN PLANUNG DER BESITZSTEUERBELASTUNG, IN* FR 25. (52.) JG. (1970), S. 53-60, 87-91, 113-120

HEIGL, A. / G.-H. MELCHER, BETRIEBLICHE STEUERPOLITIK, ERTRAGSTEUERPLANUNG, KOELN 1974

HEINE, G., DIE EINKOMMENSTEUERBELASTUNG IM PROZESS DER FINANZPOLITISCHEN WILLENSBILDUNG - EINE FALLSTUDIE -, DISS. KOELN 1971

HEINZE, M., BRUTTOLOHN UND LOHNSTEUER, ERGEBNIS DER LOHNSTEUERSTATISTIK 1968, IN* WIRTSCHAFT UND STATISTIK, HEFT 3, 1971

HERRMANN, C. / G. HEUER / A. RAUPACH, KOMMENTAR ZUR EINKOMMENSTEUER UND KOERPERSCHAFTSTEUER EINSCHLIESSLICH NEBENGESETZE, LOSEBLATT, 17. AUFL., KOELN-MARIENBURG 1975
** HERRMANN-HEUER (1975) **

HILGERS, W., BILANZ- UND STEUERTAKTIK BEI AENDERUNG DES EINKOMMENSTEUERTARIFS, IN* DSTR 13. JG. (1975), S. 21-24

HOEFER, R., MOEGLICHKEITEN UND GRENZEN VON FINANZIERUNGSKOSTENVERGLEICHEN MIT HILFE VON 'MULTIFAKTOREN', IN* DB 22. JG. (1969), S. 1567-1570

HOERTLEHNER, A., STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER PERSONEN- UND KAPITALGESELLSCHAFTEN, IN* WPBL 1966, BEILAGE ZU NR. 2, S. 51-54

HOFFMANN, G., STEUERVORTEILE DURCH FREIBETRAEGE, FREIGRENZEN, PAUSCHALIERUNGEN, HOECHSTBETRAEGE, FREIBURG 1968

HOPPE, W., NEUES BUNDESKINDERGELDGESETZ IN KRAFT GETRETEN, IN* BB 30. JG. (1975), S. 97-99

JAHRMARKT, M., STEUERVORTEILE DURCH STEUERGESTALTUNG, FREIBURG 1970

KIESCHKE, H.-U., DAS NEUE LOHNSTEUERVERFAHREN UND RECHTSAENDERUNGEN BEI DEN EINKUENFTEN AUS NICHTSELBSTAENDIGER ARBEIT, IN* DB 27. JG. (1974), S. 1688-1693
** KIESCHKE (1974A) **

KIESCHKE, H.-U., KINDER IM EINKOMMENSTEUERRECHT UND EHEGATTENBESTEUERUNG AB 1975, IN* DB 27. JG. (1974), S. 1736-1738
** KIESCHKE (1974B) **

KIESCHKE, H.-U. / C.-A. POGGE VON STRANDMANN, UEBERSICHT UEBER DAS EINKOMMENSTEUER-REFORMGESETZ, IN* DB 27. JG. (1974), S. 1449-1451

KILIAN, W., MATHEMATISCHE LOGIK UND RECHT, IN* DB 24. JG. (1971), S. 273-277

KLEINE ENZYKLOPAEDIE MATHEMATIK, HRSG. VON W. GELLERT U. ANDEREN, FRANKFURT/M., ZUERICH 1972, (LEIPZIG 1965)

KLOIDT, H., GRUNDSAETZLICHES ZUM MESSEN UND BEWERTEN IN DER BETRIEBSWIRTSCHAFT, IN* ORGANISATION UND RECHNUNGSWESEN. FESTSCHRIFT FUER ERICH KOSIOL ZU SEINEM 65. GEBURTSTAG, BERLIN 1964, S. 287 FF.

KNUTH, D. E., THE ART OF COMPUTER PROGRAMMING, READING, MENLO PARK, LONDON, DON MILLS, SECOND PRINTING, 1969

KOBLER, M., DER BEGRIFF DER STEUERBELASTUNG UND DIE METHODEN IHRER MESSUNG, DISS., ZUERICH 1954

KOCH, K., AKTUELLE FRAGEN DER STEUERPOLITIK, IN* JAHRBUCH DER FACHANWAELTE FUER STEUERRECHT 1974/1975, HERNE/BERLIN 1974, S. 50-70

KOERNER, J., STRUKTUR UND PERSONELLE EINKOMMENSVERTEILUNG VON LOHN UND LOHNSTEUER IN DER BUNDESREPUBLIK SEIT 1950, IN* WIRTSCHAFTSKONJUNKTUR, VIERTELJAHRES-BERICHTE DES IFO-INSTITUTES FUER WIRTSCHAFTSFORSCHUNG, HEFT 3, 1970

KOETHER, J. H., DIE STEUERBEFREIUNGEN VON EINNAHMEN AUS NICHTSELBSTAENDIGER ARBEIT, DISS., KOELN 1972

KOSCHMIEDER, K.-D., STEUERBELASTUNGSVERGLEICH, IN* WACKER, W. H. (HRSG.), STEUERLEXIKON, MUENCHEN 1975

KOXHOLT, R., DIE SIMULATION, EIN HILFSMITTEL DER UNTERNEHMENSFORSCHUNG, MUENCHEN UND WIEN 1967

KRAUSE, W., DIE LOHNSTEUERLICHE BELASTUNG DER FRAUENARBEIT, IN* WWI-MITTLG., 24. JG. (1971), S. 131-133

KREYSZIG, E., STATISTISCHE METHODEN UND IHRE ANWENDUNGEN, 2., DURCHGES. AUFL., GOETTINGEN 1967

KRUSE, H. W., STEUERREFORM (DOKUMENTATION VON TEXTEN ZUR STEUERREFORM), BERLIN, NEW YORK 1973

LANG, J., SYSTEMATISIERUNG DER STEUERVERGUENSTIGUNGEN, BERLIN 1974

LARENZ, K., METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT, 3. AUFL., BERLIN, HEIDELBERG, NEW YORK 1975

LAUSBERG, F.-W., ZUM PROBLEM DER STEUERSYSTEMKONZEPTION AUS DER SICHT DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN STEUERLEHRE, IN* ZFB 42. JG. (1972), S. 421-438

LAUX, H., AENDERUNGEN BEIM SONDERAUSGABENABZUG VON LEBENSVERSICHERUNGSBEITRAEGEN AB 1975, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1294-1296
** LAUX (1974A) **

LAUX, H., DER NEUE EINKOMMENSTEUERTARIF 1975, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1112-1116
** LAUX (1974B) **

LAUX, H., DIE AUSZEHRUNG DER NEUEN SONDERAUSGABEN-HOECHSTBETRAEGE DURCH DIE STEIGENDEN SOZIALVERSICHERUNGSBEITRAEGE BEI ARBEITNEHMERN, IN* DB 27. JG. (1974), S. 1880-1881
** LAUX (1974C) **

LAUX, H., DIE NEUE VORSORGEPAUSCHALE FUER ARBEITNEHMER BEIM SONDERAUSGABENABZUG AB 1.1.1975 IN* BB 29. JG (1974), S. 1242-1245
** LAUX (1974D) **

LAUX, H., DIE NEUEN LOHNSTEUERTABELLEN FUER DIE STEUERKLASSEN V UND VI, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1345-1346
** LAUX (1974E) **

LAUX, H., DIE NEUEN SONDERAUSGABEN-HOECHSTBETRAEGE FUER VORSORGEAUFWENDUNGEN VOM JAHRE 1975 AN, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1197-1200
** LAUX (1974F) **

LAUX, H., DIE SPITZEN- UND DURCHSCHNITTSSTEUERBELASTUNG NACH DEM GELTENDEN EINKOMMENSTEUERTARIF, IN* BB 23. JG. (1968), BEILAGE 7/68 ZU HEFT 18

LAUX, H., DIE UMGESTALTUNG DES KINDERLASTENAUSGLEICHS AB 1.1. 1975, IN* BB 29. JG. (1974) S. 1129-1132
** LAUX (1974G) **

LAUX, H., EINKOMMENSTEUER UND SPARFOERDERUNG 1975, HEIDELBERG 1975

LAUX, H., SONDERAUSGABENABZUG VON DER STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE ODER VON DER STEUERSCHULD, DIE AUSWIRKUNGEN DES AB 1974 VORGESEHENEN SYSTEMWECHSELS, IN* BB 27. JG. (1972), S. 78-82

LINDNER, H., DIE INANSPRUCHNAHME STEUERLICHER UND VERMOEGENSPOLITISCHER VERGUENSTIGUNGEN DURCH DIE LOHNSTEUERPFLICHTIGEN, OPLADEN 1972

LIPPEK, V., DIE VORSORGEPAUSCHALE, IN* DER TAGESSPIEGEL, NR. 8847 V. 20.10.1974, S. 41

LITTMANN, E., DAS EINKOMMENSTEUERRECHT - KOMMENTAR ZUM EINKOMMENSTEUERGESETZ MIT ERLAEUTERUNGEN ZUM EINKOMMENSTEUERGESETZ 1975, 11., ERNEUERTE U. ERW. AUFL., STUTTGART 1974

LOTTICH, H., STEUERREFORM-GESETZE - BEMERKUNGEN AUS DER SICHT DER STEUERRECHTSLEHRE, IN* DB 26. JG. (1973), S. 640-643

MELCHER, G.-H., PLANUNGSKONZEPTE FUER DIE BETRIEBLICHE STEUERPOLITIK, IN* DB 24. JG. (1971), S. 108-111

MITTELBACH, STEUERLICHE BELASTUNG DER EINZELNEN UNTERNEHMENSFORMEN, IN* NWB, FACH 18, S. 2117 (STAND V. 25.10.1971)

MUELLER-KROENCKE, G. A., ENTSCHEIDUNGSMODELLE FUER DIE STEUERBILANZPOLITIK, BERLIN 1974

MUENZNER, H., ZUR WAHL EINES FUNKTIONSTYPS FUER DEN EINKOMMENSTEUERTARIF, IN* PRUEFUNG UND BESTEUERUNG DER BETRIEBE, FESTSCHRIFT FUER WILHELM EICH ZU SEINEM 70. GEBURTSTAG, BERLIN 1959, S. 207-214

MUESSENER, I., DER STAND DER REFORMDISKUSSION UM DIE EINKOMMENSBESTEUERUNG IM RAHMEN DES STEUERSYSTEMS DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, DISS., BONN 1972

NEUMARK, F., GRUNDSAETZE DER BESTEUERUNG IN VERGANGENHEIT UND GEGENWART, WIESBADEN 1965

NISSEN, K.-H., MOEGLICHKEITEN DER ARBEITNEHMER ZUR EINSPARUNG VON LOHNSTEUER (LOHNSTEUERMERKBLATT 1974), IN* DB 26. JG. (1973), BEILAGE 24/73 ZU HEFT 50/51 V. 21./28. DEZ. 1973

O. VERF., SKRIPT ZUR STATISTISCHEN GRUNDAUSBILDUNG, TEIL I + II, KORRIGIERTE AUFL., WE I IM FB 10 DER FUB, BERLIN 1975

O. VERF., STEUERREFORM - UNRUHE UND BOESES BLUT IN* DER SPIEGEL 29. JG. (1975), NR. 6 V. 3.2.1975, S. 25-30

OEFTERING, H. / H. GOERBING, DAS GESAMTE LOHNSTEUERRECHT, 5. AUFL., MUENCHEN 1975

PELKA, J. / M. WEBER, EINKOMMENSTEUERGESETZ 1975 - KOMMENTAR ZUR EINKOMMENSTEUERREFORM - KOELN 1974

PFANZAGL, J., ALLGEMEINE METHODENLEHRE DER STATISTIK I, 5., VERB. AUFL., BERLIN, NEW YORK 1972

PLUECKEBAUM, R. / H. SAUERLAND / W. WENDT, EINKOMMENSTEUER, 8. AUFL., ACHIM, 1971

POGGE - V. STRANDMANN, EINKOMMENSTEUERREFORMGESETZ DIE AENDERUNGEN BEI DEN SONDERAUSGABEN, DEN AUSSERGEOEHNLICHEN BELASTUNGEN UND DER SPARFOERDERUNG, IN* DB 27. JG. (1974), S. 1832-1835

PREUSS, K., DER EINKOMMENSTEUERTARIF 1975 (WARUM HORNER-SCHEMA?), IN* DSTZ/AUSG. A 62. JG. (1974), S. 440-441

RAEDLER, A. J., VERGLEICH DER BESTEUERUNG DER AUSLANDSNIEDERLASSUNGEN DEUTSCHER PERSONENUNTERNEHMEN UND DEUTSCHER KAPITALGESELLSCHAFTEN, IN* OETTLE, K. (HRSG.), STEUERLAST UND UNTERNEHMUNGSPOLITIK - FESTSCHRIFT FUER KUNO BARTH ZUM 65. GEBURTSTAG - STUTTGART 1971

RASCH, D., ELEMENTARE EINFUEHRUNG IN DIE MATHEMATISCHE STATISTIK, BERLIN 1968

RENZ, M., BRUTTOLOHN UND LOHNSTEUER ERGEBNISSE DER LOHNSTEUERSTATISTIK 1971, IN* WIRTSCHAFT UND STATISTIK 8/74, S. 557-565

RESCH, L., DIE STEUERLICHE BELASTUNG DER HANDWERKLICHEN KLEIN- UND MITTELBETRIEBE, DISS., MUENCHEN 1950

REUTER, H.-P., VORSORGEAUFWENDUNGEN UND STEUERFREIE EINNAHMEN, IN* BB 29. JG. (1974), S. 1296-1297

RIES, H. P., DIE PROBLEMATIK DER DOPPELBELASTUNG DER ANTEILSEIGNER VON KAPITALGESELLSCHAFTEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, DISS., MANNHEIM 1963

ROSE, G., DIE NEUEN TEILSTEUERSAETZE UNTER BERUECKSICHTIGUNG DER ERGAENZUNGSABGABE, IN* DB 21. JG. (1968), S. 1681-1684
** ROSE (1968B) **

ROSE, G., DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMUNG, GRUNDZUEGE DER TEILSTEUERRECHNUNG, WIESBADEN 1973

ROSE, G., ECKWERTE UND BETRIEBLICHE STEUERBELASTUNG, IN* STUW 48. JG. (1971), S. 229-234

ROSE, G., UNTERSUCHUNGEN UEBER DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMUNG, IN* DB 21. JG. (1968), BEILAGE 7 ZU HEFT 10
** ROSE (1968A) **

ROSE, G., WICHTIGE TEILSTEUERSAETZE AB 1. JANUAR 1975, IN* DB 27. JG. (1974), S. 2122-2123

RUESCHEN, G., LOHNSTEUER UND LOHNPFAENDUNG ALS BELASTUNG DES BETRIEBES, MUENCHEN 1959

RZ., BRUTTOLOHN UND LOHNSTEUER, VORLAEUFIGES ERGEBNIS DER LOHNSTEUERSTATISTIK 1971, IN* WIRTSCHAFT UND STATISTIK 6/74, S. 439 - 441

SACHS, L., ANGEWANDTE STATISTIK - PLANUNG UND AUSWERTUNG, METHODEN UND MODELLE - BERLIN, HEIDELBERG, NEW YORK 1974

SALCHOW, J., STEUERPFLICHTIGE, BRUTTOLOHN UND LOHNSTEUER IN BERLIN (WEST) 1971 ERGEBNISSE DER LOHNSTEUERSTATISTIK 1971, IN* BERLINER STATISTIK, 28. JG. (1974), HEFT 12/74 S. 286-290

SANDER, A., BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ANALYSE VON STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGEN, IN* STUW 48. JG (1971), S. 32-37

SANDER, A., DIE ERTRAGSTEUERBELASTUNG DES LEISTUNGSAUSTAUSCHS ZWISCHEN UNTERNEHMUNG UND UNTERNEHMER, DISS., KOELN 1972

SCHMOELDERS, G., DER ANTEIL DES STAATES AM BETRIEBSERTRAG UND DIE BETRIEBLICHE STEUERPOLITIK, IN* STUW 44. JG. (1967), SP. 441-450

SCHMOELDERS, G., FINANZ- UND STEUERPSYCHOLOGIE, HAMBURG 1970, ** SCHMOELDERS (1970A) **

SCHMOELDERS, G., FINANZPOLITIK, 3. AUFL., BERLIN, HEIDELBERG, NEW YORK 1970
** SCHMOELDERS (1970B) **

SCHNEELOCH, D., BESTEUERUNG UND INVESTITIONSFINANZIERUNG, BERLIN, BIELEFELD, MUENCHEN 1972

SCHNEIDER, D., GRUNDZUEGE DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG, OPLADEN 1974

SCHULZE-BRACHMANN, A., STEUERBELASTUNGSVERGLEICH, IN* HANDWOERTERBUCH DES STEUERRECHTS, 2. BD. (L-Z), MUENCHEN 1972, S. 980-983

SKRIPT ZUR STATISTISCHEN GRUNDAUSBILDUNG
SH. UNTER 'O. VERF., SKRIPT...'

SPAHN, B. P., DIE BESTEUERUNG DER PERSOENLICHEN EINKOMMEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND - SYSTEM UND MODELL -, DISS., BERLIN 1972

STADELMEIER, O., DIE STEUERLICHE BELASTUNG DER LOHNARBEITER IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND VON 1950 BIS 1970, DIPLOMARBEIT, FUB, FB 10, 1973

STAEHLIN, W., THEORETISCHE UND TECHNOLOGISCHE FORSCHUNG IN DER BETRIEBSWIRTSCHAFTS-LEHRE, STUTTGART 1973

STATISTISCHES BUNDESAMT SH. UNTER 'BUNDESMINISTERIUM FUER ARBEIT ...'

STATISTISCHES LANDESAMT BERLIN (HRSG.), STATISTISCHES JAHRBUCH BERLIN 1975, BERLIN

SZYPERSKI, N., ZUR PROBLEMATIK DER QUANTITATIVEN TERMINOLOGIE IN DER BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE, BERLIN 1962

THIER, W., DIE UNTERNEHMENSGESTALTUNG IN STEUERLICHER SICHT, HERNE, O.J. (1958)

THOMA, G. / U. NIEMANN (HRSG.), DIE AUSLEGUNG DER STEUERGESETZE IN WISSENSCHAFT UND PRAXIS, EINE SAMMLUNG VON BEITRAEGEN SOWIE AUSZUEGEN AUS DER RECHTSPRECHUNG ZUM ANDENKEN AN ARMIN SPITALER, KOELN 1965

TIPKE, K., STEUERRECHT, EIN SYSTEMATISCHER GRUNDRISS, 2., UEBERARB. AUFL., KOELN 1974

TROEGER, H., GEDANKEN ZUR STEUERREFORM, IN* DB 24. JG. (1971), S. 1130-1137 ** TROEGER (1974A) **

TROEGER, H., ZU EINIGEN VORSCHLAEGEN DER STEUERREFORMKOMMISSION, IN* DB 24. JG. (1971), S. 2033-2037, ** TROEGER (1971B) **

UELNER, A., REFORM DER EINKOMMENSTEUER UND LOHNSTEUER, IN* PRESSE- UND INFORMATIONSAMT DER BUNDESREGIERUNG, BULLETIN 95 V. 23.6.1971, S. 1014

UNTERSUCHUNGEN ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT - BERICHT DER EINKOMMENSTEUERKOMMISSION - BONN O.J. (1963)

UPMEIER, W., DIE NEUE KLASSENSTEUER, DISS., KOELN 1970

WALLIS, H. VON, BESTEUERUNG DER PERSONEN- UND KAPITALGESELLSCHAFTEN, 2. AUFL., HEIDELBERG 1971

WEBER-FAS, R. (HRSG.), VERFASSUNGSRECHTSPRECHUNG ZUM STEUERRECHT - ENTSCHEIDUNGEN DES BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND - 2 BDE. NEBST REGISTERBAND, FRANKFURT/M. 1971

WEHMEYER, J., DIE STEUERLICHE PLANUNG DER UNTERNEHMUNG, DUESSELDORF 1967

WILD, J., GRUNDLAGEN UND PROBLEME DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN ORGANISATIONSLEHRE. ENTWURF EINES WISSENSCHAFTSPROGRAMMS, BERLIN 1966

WOEHE, G., BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE, BAND II, 1. HALBBAND, 2. AUFL., BERLIN UND FRANKFURT/M. 1965

WOEHE, G. / G. JOHN, STEUERLICHE PLANUNG, IN* AGPLAN-HANDBUCH ZUR UNTERNEHMENSPLANUNG, 1. BD., KENNZAHL 2741 (LOSEBLATT), BERLIN 1970 (STAND ANFANG 1971)

XINGAS, A., DIE BEDEUTUNG STEUERGESETZLICHER REGELUNGEN FUER DEN EINSATZ ELEKTRONISCHER DATENVERARBEITUNGSANLAGEN IM STEUERVERFAHREN, ACHIM B. BREMEN 1972

Verzeichnis der Abbildungen

1. Bereiche der Erhöhung des zu versteuernden Einkommens, für die die mit Hilfe des Grenzsteuersatzes geschätzte Erhöhung der Einkommensteuer um weniger als 1o DM von der tatsächlichen Mehrsteuer abweicht.

2. Steuerspitzen für ausgewählte zu versteuernde Einkommen

3. Grenz- und Durchschnittsteuersätze der Einkommensteuertarife 1974 und 1975

4. Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

5. Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Grundtarif, ohne Kindergeld. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

6. Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Splittingtarif, ohne Kindergeld. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag.

7. Grenz- und Durchschnittsteuersätze 1974 und 1975, bezogen auf den Arbeitslohn. Splittingtarif, ein Kind. Für 1974 Einbeziehung von Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag, für 1975 Berücksichtigung des Kindergeldes.

8. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei sämtlichen Fällen

9. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Steuerpflichtigen ohne Kinder

1o. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Steuerpflichtigen mit Kindern

11. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Alleinstehenden, die nach dem Grundtarif besteuert werden

12. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Alleinstehenden ohne Kinder (Grundtarif)

13. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Alleinstehenden mit Kindern (Grundtarif)

14. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Alleinstehenden mit Kindern (Grundtarif); modifizierter Ansatz bei der Berücksichtigung von Kindern

15. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Ehegatten (Splittingtarif)

16. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Ehegatten ohne Kinder (Splittingtarif)

17. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Ehegatten mit Kindern (Splittingtarif)

18. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei sämtlichen Fällen, modifizierter Belastungsbegriff

19. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Steuerpflichtigen mit Kindern, modifizierter Belastungsbegriff

20. Verteilung der prozentualen Steuerbelastungsänderung bei Ehegatten mit Kindern (Splittingtarif), modifizierter Belastungsbegriff

Anhang

Verzeichnis der im Anhang enthaltenen Anlagen

1. Muster eines Antrages auf Lohnsteuerjahresausgleich 1974

2. Tabellen "Änderung der Steuerbelastung - Zusammenfassung"

2.1. Verzeichnis der Fallgruppen-Kennzahlen

2.2. Sämtliche Fälle

2.3. Alleinstehende (Grund-Tabelle)

2.4. Ehegatten (Splittingtabelle)

2.5. Alleinstehende (Splittingtabelle)

3. Tabellen einzelner Fallgruppen zur Änderung der Steuerbelastung

3.1. Sämtliche Fälle

3.2. Alleinstehende (Grund-Tabelle)

3.3. Ehegatten (Splittingtabelle)

3.4. Alleinstehende (Splittingtabelle)

3.5. Steuerpflichtige ohne Kinder

3.6. Ehegatten (Splittingtabelle) mit 1 bis 2 Kindern

3.7. Steuerpflichtige mit mehr als 2 Kindern

4. FORTRAN-Programm "Änderung der Steuerbelastung" (STDIF)

Finanzamt .....

Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich 1974

zugleich **Einkommensteuererklärung** für Fälle, in denen nach § 46 EStG oder § 18 BerlinFG eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchzuführen ist.

NR

1

Ⓐ Angaben zur Person und Art der Erstattung

Zutreffendes ankreuzen ☒ oder ausfüllen

Bitte erst die Anleitung lesen!

Familienname und Vorname

Postleitzahl | Wohnort zur Zeit der Antragstellung | Gleiche Anschrift wie Vorjahr? ☐ ja ☐ nein

Straße und Hausnummer

Überweisung auf ein Konto

Nummer des Bankkontos, Postscheckkontos, Sparbuchs, Postsparbuchs | Bankleitzahl

Geldinstitut (Zweigstelle) und Ort oder Postscheckamt | Angegebenes Konto gleiches wie Vorjahr? ☐ ja ☐ nein

– Ist nicht der Antragsteller Inhaber des Kontos, bitte zusätzlich Name und Anschrift des Kontoinhabers eintragen –

Erstattung an eine andere Person oder Anschrift

Familienname und Vorname

Postleitzahl | Wohnort

Straße und Hausnummer

Besondere Angaben
Wichtig!
Wohnsitz am 20. 9. 1974 →

Antragsteller	Die Angaben für den Ehegatten bitte immer ausfüllen! →	Ehegatte (Familienname und Vorname)
Postleitzahl, Wohnort		Postleitzahl, Wohnort
Straße und Hausnummer		Straße und Hausnummer
Tag Mon. Jahr Geburtsdatum: MM, JM	Religion: KST	Tag Mon. Jahr Geburtsdatum: MF, JF	Religion: KST
Familien ☐ Ledig ☐ verheiratet seit ☐ verwitwet ☐ geschieden ☐ dauernd getrennt lebend		
SK		
Ausgeübter Beruf: BEM		Ausgeübter Beruf
Telefonisch tagsüber zu erreichen unter Nr.		Telefonisch tagsüber zu erreichen unter Nr.
		Ist eine Lohnsteuerkarte ausgeschrieben? ☐ Nein ☐ Ja
Steuerklasse und Zahl der Kinder lt. Lohnsteuerkarte		Steuerklasse und Zahl der Kinder lt. Lohnsteuerkarte
	SK, KZ	
Wird eine **Einkommensteuerveranlagung** durchgeführt? ☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt		☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt
Steuernummer		Steuernummer
Wurde ein Antrag auf **Lohnsteuerermäßigung** 1974 gestellt? ☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt		☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt
Wurde ein Antrag auf **Lohnsteuer-Jahresausgleich** 1973 gestellt? ☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt		☐ Nein ☐ Ja, beim Finanzamt
Nr. des letzten LJA-Bescheids		Nr. des letzten LJA-Bescheids

Bitte grüne Felder nicht ausfüllen!

StNr. des letzten ESt-Bescheids — 65

Nr. des letzten LJA-Bescheids — 67

Zahl der Kinder	Alter A	Alter B	Religion A	Religion B
2 4 5 6 7				

Splitting i. d. Fällen einer Einzelveranlagung - siehe DA-EDV - ja = 1 — 602

Geburtsdatum des Antragstellers — 338

Dauer der Kirchensteuerpflicht von Monat 321 A bis Monat 322 B

Bei § 26c EStG: Zahl der Kinder a+b - siehe DA-EDV - 331 a b

Veranlagung bei zu Recht unterbliebenem Steuerabzug vom Arbeitslohn u./o auf der LSt-Karte eingetr. Verlust (§§ 7b, 54 EStG) ja = 1 — 125

Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Ziff. 5 o. 6 EStG (§ 26 c EStG) ja = 1 — 343

Unbedingte maschinelle Bearbeitung im: LJA = 1, AV = 2 — 332

Maschinell keine Auszahlungsunterlagen erstellen ja = 1 — 333

Wohnsitz in Berlin (West) nein = 1 — 451

Arbeitslohn, der nicht aus Berlin (West) ist	A	466
	B	467
Werbungskosten zum Arbeitslohn, der nicht aus Berlin (West) ist	A	468
	B	470
Zulagenbegünstigte Versorgungsbezüge aus Berlin (West)	A	457
	B	458
Nicht zulagenbeg. Einn. aus nichtselbst. Arbeit ohne Streikgelder und Versorgungsbezüge	A	495
	B	496
Art der Steuerfestsetzung im AV Verf. vorl. (10 – 14)		800

Vordr. LSt 1 A 4 (Seiten 1 bis 4) 11.74

Bitte nicht ausfüllen

(B) Angaben über die Zeiten der Beschäftigung, den Arbeitslohn, die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge, die ausgezahlte Berlin-Zulage und die Arbeitnehmer-Sparzulage

2

Für die Zeit vom – bis	Bruttoarbeitslohn laut Lohnsteuerkarte DM	Pf	Vom Arbeitslohn sind lt. Lohnsteuerkarte nach Abzug der vom Arbeitgeber im Jahresausgleich erstatteten Beträge einbehalten: Lohnsteuer DM	Pf	Kirchensteuer DM	Pf	Ergänzungsabgabe DM	Pf	Stabilitätszuschlag DM	Pf	Ausgezahlte Berlin-Zulage lt. Lohnsteuerkarte DM	Pf	3. Vermögensbildungsgesetz: Vermögenswirksame Leistungen DM	Pf	Ausgezahlte Arbeitnehmer Sparzulage DM	Pf
Antragsteller																
Summen	ALM		290		293		296		286		265		345		347	
Ehegatte																
Summen	ALF		297		294		300		287		266		346		348	

Antragsteller	Name und Anschrift des Arbeitgebers aus Abschnitt VI der Lohnsteuerkarte
Ehegatte	

(C) Angaben über die Zeiten der Nichtbeschäftigung

Antragsteller	Zeiten und Grund der Nichtbeschäftigung
Ehegatte	

(D) Sonstige Angaben zum Arbeitslohn und zu vermögenswirksamen Leistungen

Antragsteller	Im Bruttoarbeitslohn enthaltene Versorgungsbezüge aus einem früheren Dienstverhältnis	118 DM	weiteren früheren Dienstverhältnissen 121 DM
Ehegatte	Im Bruttoarbeitslohn enthaltene Versorgungsbezüge aus einem früheren Dienstverhältnis	120 DM	weiteren früheren Dienstverhältnissen 122 DM

KVB, VB

	Unternehmen, Institut, Arbeitgeber, bei dem die vermögenswirksame Leistung angelegt ist	Nr. des Sparbuchs usw.
Antragsteller		
Ehegatte		

Sollen der Arbeitslohn für mehrere Jahre und / oder die ermäßigt besteuerten Erfindervergütungen in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einbezogen werden? ☐ Nein ☐ Ja

(E) Andere Einkünfte und Bezüge des Antragstellers ggf. seines Ehegatten

Sehr wichtig:

Ggf. Einlagebogen vom Finanzamt anfordern

	Antragsteller	Ehegatte
Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit	DM	DM
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	DM	DM
Einnahmen aus Kapitalvermögen	DM	DM
(Belege sind beizufügen) Einbehalten: Kapitalertragsteuer	DM	DM
Einbehalten: Summe aus Ergänzungsabgabe und Stabilitätszuschlag	DM	DM
Sonstige Einnahmen (z. B. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung) Art: Höhe:	DM	DM

Bei Renten: Beginn der Rentenzahlung: Laufzeit:

Wichtig:

§§ 16 und 17 BerlinFG

Nach den §§ 16 und 17 BerlinFG werden für die Hingabe bestimmter Darlehen zur Förderung der Wirtschaft und des Wohnungsbaus in Berlin (z. B. Mieterdarlehen) Steuervergünstigungen gewährt. Haben Sie derartige Darlehen gegeben, fordern Sie bitte die Anlage B – Steuervergünstigungen nach dem Berlinförderungsgesetz – beim Finanzamt an.

114	
116	
345	
115	
117	
346	
290	
293	
298	
286	
265	
347	
297	
294	
300	
287	
266	
348	
118	
120	
121	
122	

STATISTIK STKL B: 560 | Besch.-Dauer

Länderschlüssel: 583 | Zerl | Land

SONSTIGE ANGABEN

315

Einlagebogen ausgefüllt? ja = 1: 475

Bezüge für mehrjährige Tätigkeit i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG: 262

(F) Werbungskosten – tragsteller

3

Bitte nicht ausfüllen

	Tage	km	PI
148			
151			
697			

Zu 1 a und 1 b Vom Arbeitgeber in 1974 steuerfrei ersetzte Fahrkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

211 DM

211

im Kalenderjahr volle DM

1. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

a) mit eigenem ☐ Pkw ☐ Motorrad/Motorroller | Polizeiliches Kennzeichen

Arbeitstage je Woche

Arbeitsstätte in (Ort und Straße)	benutzt an Tagen	einfache Entf km	Urlaubs- und Krankheitstag
	Tagen	km	
	Tagen	km	

b) mit öffentlichen Verkehrsmitteln – **Ersatzleistungen des Arbeitgebers nicht abziehen** –

2. Beiträge zu folgenden Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände)

3. Aufwendungen für folgende Arbeitsmittel (Art der Aufwendungen)

Nur wenn an mehr als der Hälfte der jährlichen Arbeitstage

Nur bei Beschäftigung an ständig wechselnden Einsatzstellen

4. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung vom bis

Beschäftigungsort: seit

Eigener Hausstand: ja, in ☐ nein | Falls nein, wurde Unterkunft am bisherigen Ort beibehalten? ☐ nein | ja, Miete monatlich DM

Fahrkosten für Heimfahrten ☐ mit öffentl. Verkehrsmitteln ☐ mit eigenem Kfz. (Entfernung km)	Einzelfahrt DM ×	= DM	Vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteter Gesamtbetrag
Zimmermiete am Arbeitsort ☐ täglich ☐ wöchentlich ☐ monatlich DM	Anzahl d. Übernachtungen	DM	
Mehraufwendungen für Verpflegung täglich DM	Anzahl der Tage ×	= DM	= DM

5. Mehraufwendungen für Verpflegung bei Abwesenheit von der Wohnung	von über zwölf Stunden 1)	Regelm. Arbeitszeit von – bis	Regelm. Abwesenheit von – bis	Tage	Vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteter Gesamtbetrag DM
	von über zehn Stunden 2)	Arbeitszeit von – bis	Abwesenheit von – bis	Tage	

6. Andere Werbungskosten

123 | 123 | ← Summe Nr. 1 b bis 6

WKM

164 | 164 | 7. Besondere Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen

Ehegatte

Bitte nicht ausfüllen

	Tage	km	PI
150			
152			
698			

Zu 1.a und 1 b Vom Arbeitgeber in 1974 steuerfrei ersetzte Fahrkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstatte

212 DM

212

im Kalenderjahr volle DM

1. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

a) mit eigenem ☐ Pkw ☐ Motorrad/Motorroller | Polizeiliches Kennzeichen

Arbeitstage je Woche

Arbeitsstätte in (Ort und Straße)	benutzt an Tagen	einfache Entf km	Urlaubs- und Krankheitstag
	Tagen	km	
	Tagen	km	

b) mit öffentlichen Verkehrsmitteln – **Ersatzleistungen des Arbeitgebers nicht abziehen** –

2. Beiträge zu folgenden Berufsverbänden (Bezeichnung der Verbände)

3. Aufwendungen für folgende Arbeitsmittel (Art der Aufwendungen)

Nur wenn an mehr als der Hälfte der jährlichen Arbeitstage

Nur bei Beschäftigung an ständig wechselnden Einsatzstellen

4. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung vom bis

Beschäftigungsort: seit

Eigener Hausstand: ja, in ☐ nein | Falls nein, wurde Unterkunft am bisherigen Ort beibehalten? ☐ nein | ja, Miete monatlich DM

Fahrkosten für Heimfahrten ☐ mit öffentl. Verkehrsmitteln ☐ mit eigenem Kfz. (Entfernung km)	Einzelfahrt DM ×	= DM	Vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteter Gesamtbetrag
Zimmermiete am Arbeitsort ☐ täglich ☐ wöchentlich ☐ monatlich DM	Anzahl d. Übernachtungen	DM	
Mehraufwendungen für Verpflegung täglich DM	Anzahl der Tage ×	= DM	= DM

5. Mehraufwendungen für Verpflegung bei Abwesenheit von der Wohnung	von über zwölf Stunden 1)	Regelm. Arbeitszeit von – bis	Regelm. Abwesenheit von – bis	Tage	Vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteter Gesamtbetrag DM
	von über zehn Stunden 2)	Arbeitszeit von – bis	Abwesenheit von – bis	Tage	

6. Andere Werbungskosten

124 | 124 | ← Summe Nr. 1 b bis 6

WKF

165 | 165 | 7. Besondere Pauschsätze für bestimmte Berufsgruppen

Ⓖ Sonderausgaben

		Im Kalenderjahr volle DM	Bitte nicht ausfüll
1. **Gesetzliche Sozialversicherung** (nur Arbeitnehmeranteil) oder gleichgestellte Aufwendungen (ohne die steuerfreien Zuschüsse des Arbeitgebers und abzüglich ausgezahlter Gewinnanteile)	Antragsteller	1 SVM	1 BEM
	Ehegatte	1 SVF	198
Gesetzlicher Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und/oder steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers zu gleichgestellten Aufwendungen	Antragsteller	2 (ARV)	200
	Ehegatte	201	201
2. **Freiwillige Angestellten-, Arbeiterrenten-, Höherversicherung**			
3. **Freiwillige Krankenversicherung abzüglich steuerfreier Arbeitgeberzuschuß**			
4. **Lebensversicherung**			
5. **Unfallversicherung**			
6. **Witwen-, Waisen- und Sterbeversicherung**			
7. **Versorgungs- und Pensionskassen**			
8. **Haftpflichtversicherungen:** (ohne Fahrzeugvers. und abzgl. Schadenfreiheitsrabatt) Kfz DM + Privat DM			
9. **Steuerpflichtige Zukunftsicherungsleistungen des Arbeitgebers**			
10. **Sonstige Versicherungen** (Art)			
11. **Beiträge an Bausparkassen, wenn keine Wohnungsbauprämie beantragt wird** (Bitte Nr. 19 beachten) Summe Nr. 2 bis 10		1 VSA	196
Institut / Vertrags-Nr. / Vertragsbeginn		172	172
12. **Renten, dauernde Lasten** (Empfänger)			
Art und Grund der Schuld		177	177
13. **Abzugsfähige Teile der Lastenausgleichsabgaben**		181	181
14. **Vermögensteuer** 1974 gezahlt DM / abzgl. 1974 erstattet DM		180	180
15. **Aufwendungen für die Berufsausbildung oder die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf** (Bitte auf besonderem Blatt erläutern)		186	186
16. **Steuerberatungskosten**		183	183
17. **Kirchensteuer** 1974 gezahlt DM / abzgl. 1974 erstattet DM		178	178
Summe Nr. 12 bis 17		SA	
18. **Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke** a) wissenschaftliche und staatspolitische Zwecke		174	174
b) mildtätige, kirchliche, religiöse und als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke		SPE	175
c) Beiträge und Spenden an politische Parteien		185	185
19. **Falls Sie, Ihr Ehegatte oder eines Ihrer vor dem 1. 1. 1974 unter 17 Jahre alten Kinder eine Wohnungsbau- oder Sparprämie beantragt haben und unter Nr. 11 Bausparbeiträge geltend gemacht werden:** Erstattete KiSt, sofern nicht bei KZ 178 abgesetzt			210

KM an WoP ab am (Datum Namensz.)

	Name des Prämienberechtigten	Unternehmen oder Institut	
Erster Vertrag	Art und Nr. des Vertrags	Datum des Abschlusses	Welche Prämie wurde beantragt?
Zweiter Vertrag	Name des Prämienberechtigten	Unternehmen oder Institut	
	Art und Nr. des Vertrags	Datum des Abschlusses	Welche Prämie wurde beantragt?

Erläuterungstexte KZ	Nr.	Betrag oder V
801		
801		
801		
801		
801		
801		

(H) Außergewöhnliche Belastungen

5

1. Beschäftigung einer

☐ Hausgehilfin ☐ Haushaltshilfe vom – bis HG

Arbeitszeit täglich Stdn | wöchentl. Stdn

Antragsgrund

Name und Anschrift der beschäftigten Person

Aufwendungen im Kalenderjahr: Barlohn DM | Kost DM | Wohnung DM

Bei mehreren Personen für die erforderlichen Angaben besonderes Blatt verwenden!

2. Unterstützung bedürftiger Personen

3) Angaben nicht erforderlich, wenn die unterstützte Person in der DDR oder in Ostberlin wohnt

a) Angaben über die unterstützte Person

Familienname und Vorname | Lebensalter | Familienstand

BPK

Beruf | Art der Einkünfte und Bezüge 3) | Höhe im Kalenderj. 3) DM

Art des Vermögens 3) | Höhe (Nach Abzug der Schulden) 3) DM

Verwandtschaftsverhältnis; Wohnort, Straße und Hausnummer

Die unterstützte Person lebte

☐ im Haushalt des Antragstellers ☐ in einem Haushalt ohne Angehörige

im Haushalt mit folgenden Angehörigen

b) Eigene Aufwendungen für die unterstützte Person (Art u. Zeitraum) | Höhe im Kalenderj. DM

BP

Die unterstützte Person erhielt außerdem für Verpflegung und Wohnung des Antragstell. (Nur ausfüllen, wenn der Antragsteller im Haushalt der unterstützten Person lebt) | jahr DM

Grund der Unterstützung

Zum Unterhalt der unterstützten Person haben auch beigetragen (Name, Anschrift, Zeitraum und Höhe der Unterstützung)

3. Auswärtige Unterbringung wegen Berufsausbildung

AU

Name und auswärtige Anschrift der in Berufsausbildung befindlichen Person

AUK

Geburtsdatum | Art der Ausbildung | Aufwendungen für Unterhalt u. Ausbildung DM

Dauer der auswärtigen Unterbringung vom – bis | davon für auswärtige Unterbringung etwa DM

4. Körperbehinderte und Hinterbliebene

Antragsgründe angeben: Körperbehinderung, Hinterbliebene (Bei Angehörigen des Antragstellers bitte Familienname und Vorname angeben)

Zuletzt festgestellte Minderung der Erwerbsfähigkeit in v. H | blind oder dauernd pflegebedürftig

KBM ☐ ja

KBF ☐ ja

☐ Schwerkriegsbeschädigtenausweis ☐ Schwerbeschädigtenausweis ☐ Schwerbehindertenausweis ☐ Bescheinigung des Gesundheitsamts oder der sonst zuständigen Behörde

☐ Rentenbescheid vom ☐ ist beigefügt. ☐ hat dem Finanzamt bereits vorgelegen.

5. Freibetrag für besondere Fälle

☐ Vertriebener ☐ Heimatvertriebener ☐ Flüchtling ☐ Spätheimkehrer ☐ Politisch Verfolgter

Ausweis (Ausstellende Behörde, Datum und Nr. des Ausweises, bei Ehegatten auch Angabe des Berechtigten)

6. Andere außergewöhnliche Belastungen

Art der Belastung	Gesamtaufwendungen im Kalenderjahr DM	Erhaltene oder zu erwartende Versicherungsleistungen, Beihilfen, Unterstützungen; Nachlaß usw. DM
DIT		
Summe	AGB	

Bitte nicht ausfüllen

§ 33a Abs. 3 EStG (§ 25a Abs. 3 LStDV) a) Abschn. 192 Abs. 4 S. 7 EStR (Abschn. 39c Abs. 4 S. 1 LStR):

231

b) übrige

681

Summe der Unterstützungszeiträume in Monaten: Insges. | Davon ausw.

227

Eigene Einnahmen der unterstützten Person(en)

674

Betriebsausgaben, Werbungskosten der unterstützten Person(en) – ggf. Verein fachungsbetrag –

228

Unterhaltsleistungen Dritter

226

Tatsächliche Unterhaltsaufwendungen des Antragstellers

677

Auswärtige Unterbringung wegen Berufsausbildung d. Fällen des § 33a Abs. 2 S. 3 EStG (§ 25a Abs. 2 S. 3 LStDV)

1. Person ___ Monate

2. Person ___ Monate

3. Person ___ Monate

= insgesamt

230 Monate

Minderung d. Erwerbsfähigkeit in v. H

1. Person*)

223

2. Person*)

224

*) Bei Blinden und besonders Pflegebedürftigen ist 300° einzutragen

Hinterbliebenen-Pauschbetrag

225 Ja = 1

Manuell berechneter Betrag

222

Freibetr. für bes. Fälle (§ 33a EStG 1-5, § 25b LStDV)

220 Ja = 1 ggf. 2

Anerk. außergew. Belastung (§ 33 EStG § 25 LStDV) – ohne Abzug der zumutb. Eigenbelastung –

221

(I) Änderung der Steuerklassen und Kinderfreibeträge

1. Günstigere Steuerklasse II - III wegen

2. Weitere Kinderfreibeträge für Kinder unter 18 Jahren

Familienname und Vorname KZ	Geburtsdatum	Kindschaftsverhältnis

Folgende Kinder unter 18 Jahren waren auf der Lohnsteuerkarte bereits berücksichtigt

Familienname und Vorname	Geburtsdatum	Familienname und Vorname	Geburtsdatum

3. Kinderfreibeträge für Kinder über 18 Jahre

Familienname und Vorname (1. Kind) KZ | Geburtsdatum | Kindschaftsverhältnis | Einkünfte und Bezüge des Kin

☐ Berufsausbildung ☐ Wehrdienst ☐ Freiw. soz. Jahr ☐ Erwerbsunfähig
in der Zeit vom - bis (Datum)

Eigene Aufwendungen für das Kind

Haben dritte Personen zum Unterhalt des Kindes beigetragen? ☐ Nein | Ja, in Höhe von

Familienname und Vorname (2. Kind) | Geburtsdatum | Kindschaftsverhältnis | Einkünfte und Bezüge des Kind

☐ Berufsausbildung ☐ Wehrdienst ☐ Freiw. soz. Jahr ☐ Erwerbsunfähig
in der Zeit vom - bis (Datum)

Eigene Aufwendungen für das Kind

Haben dritte Personen zum Unterhalt des Kindes beigetragen? ☐ Nein | Ja, in Höhe von

Familienname und Vorname (3. Kind) | Geburtsdatum | Kindschaftsverhältnis | Einkünfte und Bezüge des Kind

☐ Berufsausbildung ☐ Wehrdienst ☐ Freiw. soz. Jahr ☐ Erwerbsunfähig
in der Zeit vom - bis (Datum)

Eigene Aufwendungen für das Kind

Haben dritte Personen zum Unterhalt des Kindes beigetragen? ☐ Nein | Ja, in Höhe von

(K) Gesonderter Lohnsteuer-Jahresausgleich (nur bei Heirat im Kalenderjahr 1974)

Beantragen Sie, daß der Lohnsteuer-Jahresausgleich für jeden Ehegatten gesondert durchgeführt wird?
☐ Nein ☐ Ja

Bei **glaubensverschiedenen Ehen** ggf. nachzufordernde Kirchensteuer wird aus Vereinfachungsgründen mit anderen überzahlten Beträgen aufgerechnet (verrechnet). Sollten Sie damit **nicht** einverstanden sein, bitte hier ankreuzen

Versicherung

Herr/Frau/Firma in Fernsprecher

hat bei der Ausfertigung dieses Antrags und der Anlagen mitgewirkt. Ich versichere, daß ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Für das Kalenderjahr 1974 habe ich bisher einen Antrag auf Erstattung von Lohnsteuer nicht gestellt.

Ort, Datum

(Unterschrift des Antragstellers) (Unterschrift des Ehegatten)

Verfügung

1 Die Besteuerungsgrundlagen bzw. Merkmale sind der maschinellen Verarbeitung unter Verwendung des geprüften und genehmigten Maschinenprogramms zugrunde zu legen. Entsprechend den maschinellen Ergebnissen wird/werden:
a) im Veranlagungsverfahren
aa) die maschinell errechneten Steuern, die sonstigen Abgaben und ggf. die Arbeitnehmer-Sparzulage festgesetzt;
bb) die Nichtveranlagung verfügt;
b) im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren
aa) die maschinell errechneten Ausgleichsbeträge festgestellt und ggf. die Arbeitnehmer-Sparzulage festgesetzt;
bb) die Ablehnung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs gemäß § 4 Abs. 3 JAV verfügt.

2 Für Erläuterungen zu den Berechnungen/Steuerfestsetzungen ist eine Anlage zu fertigen. Gefertigt: (Nz./Datum)
3. Zuleitung zur Bildung der Kontrollzahl, Lochstreifenerstellung und maschinellen Verarbeitung der Besteuerungsmerkmale Ab am: (Nz./Datum)
4 Die Ausfertigung des Steuerbescheids/Bescheids über Erstattungen ist (ggf. mit Anlagen) abzusenden (ggf. Vermerk auf der Durchschrift der Ausfertigung).
5 Die Durchschrift der Ausfertigung des Steuerbescheids/Bescheids ist dieser Vfg. beizufügen.
6. Belege gesondert zurückgesandt Abgesandt: (Nz./Datum)
7 Nur im Fall des Lohnsteuer-Jahresausgleichs
a) die Lohnsteuerkarte(n) ist/sind mit dem Stempelaufdruck zu versehen „Jahresausgleich vom Finanzamt durchgeführt",
b) Mitteilung an das für die Ehefrau zuständige Finanzamt, wenn ein gemeinsamer bzw. ein gesonderter Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt worden ist
8 Z d A

Arbeitsbegleitzettel Nr.	Kontrollzahl

Berlin, den 197
(Nz. des Zeichnungsberechtigten)

FALLGRUPPEN-KENNZAHLEN
==========

EINSTELLIGE ZAHLEN
1 ALLEINSTEHENDE (GRD.-TAB.)
2 EHEGATTEN (SPL.-TAB.)
3 ALLEINSTEHENDE (SPL.-TAB.)
4 ALLE AUS 1 BIS 3

VIERSTELLIGE ZAHLEN

9000 SAEMTLICHE FAELLE

9001 OHNE KINDER

9002 MIT 1 BIS 2 KINDERN

9003 MIT MEHR ALS 2 KINDERN

9011 UNTER 50 JAHRE ALT

9012 UEBER 50 JAHRE ALT
(BEI EHEGATTEN EINER)

9013 UEBER 60 JAHRE ALT
(BEI EHEGATTEN EINER)

9021 OHNE EMPFAENGER VON VERSORGUNGSBEZUEGEN

9022 NUR EMPFAENGER VON VERSORGUNGSBEZUEGEN
(BEI EHEGATTEN EINER)

9101 ARBEITSLOHN UNTER 10 TDM

9102 ARBEITSLOHN ZW. 10 U. 20 TDM

9103 ARBEITSLOHN ZW. 20 U. 30 TDM

9104 ARBEITSLOHN ZW. 30 U. 40 TDM

9105 ARBEITSLOHN ZW. 40 U. 50 TDM

9106 ARBEITSLOHN UEBER 50 TDM

9111 STEUERBELASTUNG (BISHER) NEGATIV

9112 STEUERBELASTUNG (BISHER) ZW. 0 U. 2 TDM

9113 STEUERBELASTUNG (BISHER) ZW. 2 U. 4 TDM

9114 STEUERBELASTUNG (BISHER) ZW. 4 U. 6 TDM

9115 STEUERBELASTUNG (BISHER) ZW. 6 U. 8 TDM

9116 STEUERBELASTUNG (BISHER) ZW. 8 U.10 TDM

9117 STEUERBELASTUNG (BISHER) UEBER 10 TDM

9121 STEUERBELASTUNGSERHOEHUNG

9122 STEUERBELASTUNGSMINDERUNG BIS 1 TDM

9123 STEUERBELASTUNGSMINDERUNG ZWISCHEN
1001 UND 2000 DM

9124	STEUERBELASTUNGSMINDERUNG UM MEHR ALS 2000 DM
9130FF.	STEUERBELASTUNGSAENDERUNG IN PROZENT DER BISHERIGEN STEUERBELASTUNG
9131	PROZ. DIFF. NEGATIV
9132	PROZ. DIFF. ZW. 0 U. 10 PROZ.
9133	PROZ. DIFF. ZW. 10 U. 20 PROZ.
9134	PROZ. DIFF. ZW. 20 U. 30 PROZ.
9135	PROZ. DIFF. ZW. 30 U. 40 PROZ.
9136	PROZ. DIFF. ZW. 40 U. 50 PROZ.
9137	PROZ. DIFF. UEBER 50 PROZ.
9200	BESONDERER FREIBETRAG (HAUSHALTSFREIBETRAG)
9300	PAUSCHBETRAG WEGEN KOERPERBEHINDERUNG
9400	ABZUGSF. AUSSERGEW. BELASTUNG
9500	FREIBETRAEGE NACH PARAGRAPH 33A ESTG

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG
-ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE-

FALL-GRUPPE	AN-ZAHL	STB ALT	STB NEU	DIFF ALT/NEU	DIE AENDERUNG VON STB (= DIFF) SEI 100. PROZENT. ES BETRAGEN DIE ANTEILE (IN VOM HUNDERT)										
					GBE	SAS	KIF	BFB AFB	FKB	ABW	UBF HGF	EST	EAB STZ	BKG	FEH-LER
4,9000	2030	4880	3755	1125	12.3	31.7	-24.0	3.3	0.8	-0.4	-1.2	27.9	8.2	40.6	0.8
4,9001	1145	5158	4245	913	17.2	39.0	0.0	0.1	1.1	-0.5	-1.6	33.5	11.7	0.0	-0.4
4,9002	758	4965	3603	1362	8.6	27.7	-36.8	6.2	0.5	-0.4	-0.9	24.4	5.7	63.7	1.3
4,9003	127	1864	237	1627	5.7	15.5	-81.3	4.9	0.6	-0.5	-0.3	17.4	2.5	130.3	5.2
4,9011	1749	4924	3759	1165	9.3	34.5	-25.9	3.6	0.4	-0.3	-1.4	27.2	7.9	43.5	1.2
4,9012	281	4604	3728	876	37.4	8.9	-8.7	0.9	3.4	-1.4	-0.5	33.8	10.7	16.2	-0.6
4,9013	91	3570	2289	1281	60.0	12.0	-4.6	0.3	1.9	-1.0	0.0	19.6	3.7	9.5	-1.3
4,9021	1990	4921	3795	1126	11.4	32.0	-24.4	3.4	0.8	-0.4	-1.2	28.1	8.3	41.2	0.8
4,9022	40	2860	1720	1140	58.1	21.0	-4.2	1.0	1.7	-1.0	0.0	15.5	1.8	10.3	-4.1
4,9101	68	446	82	364	15.9	11.5	-9.3	3.3	1.1	-2.5	-1.9	35.7	0.0	41.2	5.0
4,9102	369	1733	1128	605	15.4	25.9	-17.5	7.8	1.0	-0.5	-0.7	29.3	0.0	38.3	1.0
4,9103	545	3280	2350	930	11.0	29.8	-27.3	8.0	0.7	-0.6	-2.1	24.0	4.3	51.1	1.1
4,9104	489	4938	3796	1142	13.4	30.7	-32.0	2.4	0.9	-0.2	-1.5	25.1	3.8	56.6	0.8
4,9105	401	7791	6149	1642	11.6	35.0	-20.4	0.5	0.7	-0.5	-0.6	33.9	10.8	28.4	0.6
4,9106	158	12088	10110	1978	11.4	35.8	-18.0	0.2	0.9	-0.2	-1.0	25.4	23.0	22.2	0.3
4,9111	50	-632	-1962	1330	1.9	4.6	-55.0	7.1	0.4	-0.1	-0.3	11.2	0.2	121.4	8.6
4,9112	341	1194	464	730	12.7	17.5	-40.3	8.9	1.1	-0.8	-0.8	25.9	0.0	72.7	3.0
4,9113	576	3017	2209	808	13.5	30.3	-29.9	6.4	1.0	-0.6	-1.6	23.6	0.5	56.7	0.1
4,9114	430	4959	3910	1049	13.1	34.3	-26.1	2.8	1.0	-0.4	-1.6	29.3	3.9	43.0	0.7
4,9115	270	6932	5484	1448	13.0	36.8	-19.9	0.6	0.7	-0.3	-1.7	36.0	7.5	27.3	0.0
4,9116	219	8872	7149	1723	10.9	35.8	-12.1	0.5	0.5	-0.3	-0.2	31.7	15.9	17.2	0.1
4,9117	144	12820	10842	1978	12.0	36.5	-11.1	0.9	0.7	-0.2	-1.2	22.5	27.1	12.7	0.1
4,9121	12	1081	1142	-61	-36.1	-119.7	0.0	0.0	0.0	39.3	406.6	-86.9	-96.7	0.0	-6.4
4,9122	947	3340	2719	621	15.1	34.5	-10.0	1.1	1.3	-1.0	-3.0	35.6	4.7	21.6	0.1
4,9123	949	5738	4246	1492	10.5	30.2	-29.3	4.2	0.6	-0.3	-0.5	26.5	7.0	49.3	1.2
4,9124	122	10527	8228	2299	15.2	33.7	-27.0	3.0	0.7	-0.4	0.0	19.2	18.2	36.7	0.7
4,9131	12	1081	1142	-61	-36.1	-119.7	0.0	0.0	0.0	39.3	406.6	-86.9	-96.7	0.0	-6.4
4,9132	82	6164	5686	478	22.0	1.9	-3.3	0.0	2.9	-2.3	-19.7	48.5	46.6	3.8	-0.4
4,9133	779	6144	5137	1007	12.3	40.5	-5.9	0.1	0.8	-0.5	-1.6	31.6	14.4	8.3	0.0
4,9134	592	5662	4375	1287	11.4	36.4	-23.1	1.0	0.7	-0.3	-0.3	31.3	6.5	35.9	0.5
4,9135	172	3740	2462	1278	13.9	24.1	-44.3	5.2	0.7	-0.3	-0.3	21.0	1.2	76.9	1.8
4,9136	120	2759	1543	1216	17.0	21.1	-36.9	14.2	0.6	-0.2	-0.5	18.1	0.7	65.5	0.4
4,9137	273	1008	-213	1221	9.8	13.2	-52.2	10.5	1.0	-0.5	-0.4	18.0	0.2	96.6	3.8
4,9200	249	2592	1445	1147	11.2	13.9	-38.9	26.0	0.4	-0.9	-1.0	14.6	6.0	64.9	3.8
4,9300	151	4784	3637	1147	17.5	21.7	-19.2	1.1	10.6	-1.2	-0.6	28.4	8.5	33.1	0.1
4,9400	157	2933	1958	975	11.9	27.1	-38.3	9.9	1.3	-6.5	-0.4	26.1	4.6	64.8	-0.4
4,9500	852	4955	3813	1142	12.5	31.6	-24.9	2.8	1.0	-0.4	-2.9	28.6	8.0	42.7	1.0

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG
-ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE-

FALL-GRUPPE	AN-ZAHL	STB ALT	STB NEU	DIFF ALT/NEU	DIE AENDERUNG VON STB (= DIFF) SEI 100. PROZENT. ES BETRAGEN DIE ANTEILE (IN VOM HUNDERT)											
					GBE	SAS	KIF	BFB AFB	FKB	ABW	UBF HGF	EST	EAB STZ	BKG	FEH-LER
1,9000	706	3311	2517	794	11.8	31.2	-18.8	12.5	0.4	-0.5	-2.6	23.3	10.7	30.7	1.3
1,9001	553	3613	2996	617	16.7	41.6	0.0	0.3	0.5	-0.6	-3.9	30.8	15.2	0.0	-0.5
1,9002	122	2744	1402	1342	4.9	16.4	-39.9	35.6	0.1	-0.5	-1.3	12.8	4.2	64.7	3.0
1,9003	31	146	-1639	1785	2.6	10.2	-71.7	18.3	0.0	-0.2	0.0	8.1	2.0	120.2	10.5
1,9011	631	3288	2469	819	8.5	33.5	-20.1	13.2	0.2	-0.5	-2.9	23.1	9.9	33.1	2.0
1,9012	75	3497	2915	582	49.3	3.4	-2.4	2.1	1.9	-2.6	-1.2	26.1	20.8	3.9	-1.2
1,9013	20	2902	1834	1068	74.2	10.0	0.0	0.0	0.0	-1.0	0.0	11.0	8.2	0.0	-2.3
1,9021	691	3332	2541	791	10.5	31.6	-19.3	12.6	0.2	-0.6	-2.9	23.5	10.9	31.5	2.0
1,9022	15	2304	1406	898	65.7	13.0	0.0	0.0	0.7	-1.0	0.0	15.1	6.1	4.4	-3.9
1,9101	57	515	144	371	15.6	11.6	-7.3	4.0	0.8	-1.6	-2.1	36.9	0.0	37.2	4.9
1,9102	291	1930	1412	518	14.9	31.7	-15.6	10.4	0.4	-0.6	-1.0	25.1	0.0	33.2	1.5
1,9103	280	3938	2957	981	9.7	34.0	-20.1	13.8	0.3	-0.4	-3.0	25.7	8.0	30.3	1.7
1,9104	60	6857	5455	1402	12.3	28.7	-21.6	13.1	0.6	-0.1	-5.0	16.1	25.1	29.2	1.6
1,9105	14	11939	10218	1721	12.5	25.4	-22.4	13.7	0.0	-1.8	-3.7	4.6	49.6	22.1	0.0
1,9106	4	16254	14856	1398	8.7	10.2	-25.2	15.5	0.0	-9.7	0.0	-10.7	86.1	25.7	-0.5
1,9111	30	-592	-1997	1405	1.7	5.3	-52.8	11.2	0.1	-0.4	-0.6	7.3	0.4	117.9	9.9
1,9112	207	1191	651	540	13.9	20.4	-31.3	18.3	0.4	-0.5	-0.4	23.0	0.2	52.0	4.0
1,9113	259	2924	2255	669	13.9	37.1	-15.7	15.1	0.4	-0.7	-3.4	28.4	1.5	23.3	0.1
1,9114	126	4853	3882	971	8.9	39.2	-11.3	9.2	0.3	-0.2	-3.4	29.6	13.5	13.8	0.4
1,9115	41	6826	5787	1039	10.7	44.1	-4.1	5.6	0.9	-0.2	-9.0	24.4	23.6	4.2	-0.1
1,9116	24	8848	7269	1579	14.8	32.5	-4.8	5.5	0.0	-0.8	0.0	13.9	34.3	5.4	-0.7
1,9117	19	13023	11424	1599	16.1	19.9	-10.9	8.3	0.0	-2.2	-2.9	2.1	58.2	11.4	0.0
1,9121	7	1853	1958	-105	-36.2	-119.0	0.0	0.0	0.0	38.1	405.7	-86.7	-97.1	0.0	-4.7
1,9122	498	2917	2381	536	15.5	40.5	-2.0	2.6	0.6	-0.7	-3.9	34.5	8.4	4.5	-0.0
1,9123	185	4118	2725	1393	7.0	22.8	-32.6	20.9	0.1	0.0	-0.8	13.5	11.8	54.1	3.2
1,9124	16	6850	4569	2281	18.4	18.1	-43.3	22.9	0.3	-2.8	0.0	7.7	17.8	57.6	3.3
1,9131	7	1853	1958	-105	-36.2	-119.0	0.0	0.0	0.0	38.1	405.7	-86.7	-97.1	0.0	-4.7
1,9132	43	4904	4551	353	22.9	11.6	0.0	0.0	3.1	-3.7	-44.5	47.0	61.8	0.0	1.8
1,9133	333	4139	3473	666	12.5	44.1	-0.6	0.6	0.1	-0.6	-1.5	27.8	17.4	0.6	-0.3
1,9134	121	3411	2645	766	11.1	42.9	-6.8	8.1	0.8	-0.5	-1.2	29.6	8.2	7.7	0.1
1,9135	34	2826	1851	975	13.1	21.9	-33.0	30.9	0.6	-1.0	-2.3	20.7	5.4	42.1	1.6
1,9136	53	2668	1512	1156	17.6	19.8	-28.2	30.6	0.0	0.3	0.0	16.3	1.7	42.2	-0.2
1,9137	115	738	-454	1192	6.8	10.7	-50.6	23.1	0.1	-0.4	-0.2	12.2	0.4	90.5	7.4
1,9200	226	2644	1492	1152	11.8	13.0	-40.4	26.2	0.3	-0.9	-1.0	14.1	6.6	66.2	4.1
1,9300	20	2793	2097	696	11.5	19.7	-13.6	8.5	14.8	-0.9	-4.2	22.4	10.2	31.0	0.6
1,9400	63	2561	1714	847	8.4	23.3	-41.0	25.6	0.2	-6.0	-1.4	17.8	8.6	63.2	1.3
1,9500	258	3193	2403	790	12.4	31.1	-20.6	11.9	0.5	-0.5	-7.5	23.0	10.8	37.2	1.7

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG
-ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE-

FALL-GRUPPE	AN-ZAHL	STB ALT	STB NEU	DIFF ALT/NEU	DIE AENDERUNG VON STB (= DIFF) SEI 100. PROZENT. ES BETRAGEN DIE ANTEILE (IN VOM HUNDERT) GBE	SAS	KIF	BFB AFB	FKB	ABW	UBF HGF	EST	EAB STZ	BKG	FEHLER
2,9000	1300	5783	4476	1307	12.6	32.1	-25.8	0.1	1.0	-0.4	-0.7	29.5	7.5	43.7	0.4
2,9001	585	6658	5460	1198	17.6	37.6	0.0	0.0	1.4	-0.4	-0.6	34.9	10.0	0.0	-0.4
2,9002	619	5477	4110	1367	9.4	30.1	-36.6	0.1	0.6	-0.3	-0.9	26.7	6.1	63.7	1.1
2,9003	96	2419	843	1576	6.9	17.4	-84.8	0.0	0.8	-0.5	-0.4	20.8	2.7	133.9	3.2
2,9011	1103	5897	4535	1362	9.5	35.0	-27.8	0.0	0.6	-0.3	-0.7	28.8	7.3	47.0	0.6
2,9012	197	5145	4146	999	35.8	9.8	-9.6	0.2	3.9	-0.9	-0.2	35.4	8.8	18.1	-1.2
2,9013	70	3812	2452	1360	56.9	12.5	-5.6	0.4	2.4	-1.0	0.0	21.5	2.7	11.7	-1.4
2,9021	1277	5827	4521	1306	11.7	32.2	-26.2	0.0	0.9	-0.4	-0.8	29.9	7.6	44.3	0.8
2,9022	23	3305	1980	1325	57.4	23.5	-5.3	0.0	2.2	-0.9	0.0	16.0	0.1	11.4	-4.3
2,9101	10	100	-263	363	18.5	11.8	-21.5	0.0	3.3	-5.5	0.0	28.9	0.0	64.5	0.0
2,9102	70	1035	107	928	17.3	14.3	-21.0	0.0	2.3	-1.1	-0.4	38.7	0.0	48.6	1.3
2,9103	256	2586	1718	868	12.9	24.4	-36.6	0.1	1.5	-0.8	-0.8	21.8	0.0	77.1	0.4
2,9104	423	4681	3579	1102	13.8	31.1	-33.9	0.1	0.9	-0.2	-0.9	26.9	0.0	61.5	0.7
2,9105	387	7641	6002	1639	11.6	35.4	-20.3	0.0	0.7	-0.4	-0.5	35.0	9.4	28.7	0.4
2,9106	154	11980	9987	1993	11.4	36.3	-17.9	0.0	0.9	0.0	-1.0	26.1	21.9	22.1	0.2
2,9111	17	-798	-2162	1364	2.5	3.3	-59.3	0.0	1.0	0.1	0.0	18.5	0.0	129.1	4.8
2,9112	127	1209	188	1021	12.1	15.3	-49.1	0.0	1.7	-1.1	-1.2	28.1	0.0	92.2	2.0
2,9113	306	3102	2192	910	13.5	25.9	-39.3	0.0	1.2	-0.5	-0.4	20.9	0.0	78.0	0.6
2,9114	301	5007	3928	1079	14.7	32.5	-31.6	0.1	1.3	-0.5	-1.0	29.4	0.3	53.8	1.0
2,9115	229	6950	5430	1520	13.3	35.9	-22.0	0.0	0.6	-0.3	-0.9	37.4	5.5	30.1	0.4
2,9116	195	8875	7135	1740	10.5	36.2	-12.9	0.0	0.6	-0.3	-0.3	33.7	13.8	18.5	0.1
2,9117	125	12789	10754	2035	11.5	38.5	-11.1	0.0	0.7	0.0	-1.0	24.9	23.4	12.9	0.2
2,9121	3	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
2,9122	444	3823	3106	717	15.1	29.3	-16.9	0.0	1.9	-1.0	-2.2	36.3	1.7	36.0	-0.1
2,9123	747	6219	4698	1521	11.4	32.0	-28.5	0.1	0.8	-0.2	-0.5	29.6	6.8	48.0	0.5
2,9124	106	11082	8780	2302	14.7	36.0	-24.5	0.0	0.7	0.0	0.0	21.0	18.3	33.5	0.3
2,9131	3	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
2,9132	39	7553	6937	616	21.3	-4.4	-5.7	0.0	2.6	-1.4	-3.9	49.5	37.0	6.0	-1.0
2,9133	444	7658	6393	1265	12.3	39.0	-8.1	0.0	1.0	-0.5	-1.6	33.1	13.3	11.5	0.0
2,9134	470	6246	4823	1423	11.4	35.6	-25.3	0.0	0.7	-0.2	-0.1	31.5	6.3	39.8	0.3
2,9135	136	3955	2607	1348	14.2	24.5	-46.6	0.1	0.7	-0.3	0.0	21.2	0.4	83.5	2.3
2,9136	62	2822	1571	1251	17.7	21.5	-45.1	0.2	1.1	-0.5	-0.7	19.7	0.0	85.0	1.1
2,9137	146	1193	-56	1249	12.5	14.7	-55.6	0.0	1.6	-0.6	-0.5	21.7	0.1	104.6	1.5
2,9200	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
2,9300	128	5152	3935	1217	18.3	21.9	-19.7	0.0	10.4	-1.1	-0.2	29.0	8.5	33.3	-0.3
2,9400	88	3278	2212	1066	14.3	29.4	-38.2	0.0	1.9	-6.8	0.0	31.0	2.6	67.3	-1.4
2,9500	580	5818	4516	1302	12.7	31.9	-26.1	0.0	1.1	-0.5	-1.7	30.3	7.3	44.2	0.8

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG
-ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE-

FALL-GRUPPE	AN-ZAHL	STB ALT	STB NEU	DIFF ALT/NEU	DIE AENDERUNG VON STB (= DIFF) SEI 100. PROZENT. ES BETRAGEN DIE ANTEILE (IN VOM HUNDERT) GBE	SAS	KIF	BFB AFB	FKB	ABW	UBF HGF	EST	EAB STZ	BKG	FEHLER
3,9000	24	2150	1072	1078	4.5	24.0	-23.3	22.6	0.6	-1.1	-1.8	21.4	0.0	50.1	2.9
3,9001	7	1887	1453	434	9.2	48.6	0.0	0.0	2.3	-1.1	0.0	42.2	0.0	0.0	-1.1
3,9002	17	2258	915	1343	3.9	20.7	-26.4	25.7	0.4	-1.1	-2.0	18.7	0.0	56.7	3.4
3,9003	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9011	15	2236	911	1325	4.0	24.9	-24.1	23.8	0.5	-0.5	-2.3	18.2	0.0	51.9	3.6
3,9012	9	2007	1341	666	6.5	21.0	-20.3	18.8	1.2	-3.0	0.0	32.3	0.0	44.0	-0.4
3,9013	1	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9021	22	2171	1071	1100	4.3	22.7	-23.6	22.4	0.7	-1.2	-1.9	22.4	0.0	51.1	3.1
3,9022	2	1919	1085	834	8.6	42.7	-17.4	25.2	0.0	-0.8	0.0	9.0	0.0	36.0	-3.2
3,9101	1	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9102	8	644	-259	903	4.1	10.1	-28.8	19.0	1.0	-0.4	0.0	29.0	0.0	56.5	9.5
3,9103	9	2572	1431	1141	4.2	30.0	-15.9	23.4	0.5	-1.0	-4.5	22.2	0.0	40.9	0.2
3,9104	6	3883	2488	1395	5.2	28.7	-27.4	24.8	0.6	-1.9	0.0	14.1	0.0	55.9	0.0
3,9105	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9106	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9111	3	-96	-479	383	0.8	0.8	-47.5	0.8	0.0	0.0	0.0	8.9	0.0	99.2	37.0
3,9112	7	1018	-37	1055	4.5	12.3	-23.8	23.1	1.7	-1.2	0.0	31.9	0.0	48.0	3.5
3,9113	11	2817	1594	1223	4.8	31.0	-19.4	24.0	0.0	-1.5	-3.4	18.4	0.0	46.4	-0.2
3,9114	3	4592	3301	1291	4.8	28.9	-28.0	23.6	1.2	0.0	0.0	15.9	0.0	52.7	0.9
3,9115	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9116	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9117	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9121	2	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9122	5	2642	2034	608	9.2	48.5	0.0	0.0	2.3	-1.1	0.0	42.3	0.0	0.0	-1.1
3,9123	17	2258	915	1343	3.9	20.7	-26.4	25.7	0.4	-1.1	-2.0	18.7	0.0	56.7	3.4
3,9124	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9131	2	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9132	0	0	0	0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
3,9133	2	3923	3371	552	10.5	60.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	30.1	0.0	0.0	-0.5
3,9134	1	3838	3022	816	7.1	76.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	17.4	0.0	0.0	-0.4
3,9135	2	4627	3031	1596	3.9	21.4	-33.9	28.6	1.5	0.0	0.0	13.4	0.0	63.9	1.2
3,9136	5	2935	1541	1394	5.0	28.5	-24.3	26.7	0.0	-2.3	-3.4	14.9	0.0	55.1	-0.2
3,9137	12	1332	183	1149	3.8	16.4	-23.5	22.4	0.9	-1.0	-1.6	26.2	0.0	51.3	5.1
3,9200	23	2077	987	1090	4.5	22.3	-23.9	23.4	0.7	-1.1	-1.8	21.6	0.0	51.6	2.7
3,9300	3	2371	1214	1157	4.8	25.4	-16.0	23.3	4.9	-2.7	0.0	26.5	0.0	34.6	-0.7
3,9400	6	1769	794	975	5.9	25.7	-16.8	24.7	2.0	-5.0	0.0	24.2	0.0	41.0	-1.6
3,9500	14	1675	702	973	4.0	22.3	-19.4	22.7	0.9	-2.0	-3.4	23.9	0.0	48.0	3.0

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

SAEMTL. FAELLE

2030 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
29000.	3408.	997.	133.	23.	77.	104.	335.	5077.	23923.	4861.	109.	-88.	4880.	433.8
28504.	4581.	0.	286.	24.	111.	84.	292.	5378.	23127.	4300.	0.	-544.	3755.	333.8
496.	-1173.	997.	-153.	-1.	-34.	20.	43.	-301.	796.	561.	109.	456.	1125.	100.0
496.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	498.	133.	6.	1.	138.	12.3
	-1177.	0.	0.	0.	0.	-4.	0.	-1181.	1181.	339.	18.	1.	357.	31.7
		997.	0.	0.	0.	0.	0.	996.	-997.	-258.	-9.	-3.	-270.	-24.0
			-153.	-1.	0.	0.	0.	-154.	153.	36.	2.	1.	37.	3.3
					-34.	-1.	0.	-35.	35.	9.	1.	1.	9.	0.8
						20.	0.	20.	-20.	-4.	0.	0.	-5.	-0.4
							43.	42.	-42.	-12.	-1.	0.	-14.	-1.2
										314.			314.	27.9
											92.		92.	8.2
												457.	457.	40.6
										557.	109.	458.	1115.	99.1

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

LEDIGE (GRD.-TAB.)

706 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
18901.	2099.	563.	347.	12.	24.	121.	429.	3595.	15306.	3279.	102.	-70.	3311.	417.0
18565.	2882.	0.	742.	12.	35.	103.	368.	4142.	14423.	2832.	0.	-314.	2517.	317.0
336.	-783.	563.	-395.	0.	-11.	18.	61.	-547.	883.	447.	102.	244.	794.	100.0
336.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	338.	89.	4.	0.	94.	11.8
	-786.	0.	0.	0.	0.	-3.	0.	-789.	789.	232.	15.	0.	248.	31.2
		563.	0.	0.	0.	0.	0.	563.	-563.	-140.	-6.	-3.	-149.	-18.8
			-395.	0.	0.	0.	0.	-395.	395.	93.	4.	1.	99.	12.5
					-11.	0.	0.	-11.	11.	3.	0.	0.	3.	0.4
						17.	0.	17.	-17.	-4.	0.	0.	-4.	-0.5
							61.	61.	-61.	-20.	-2.	0.	-21.	-2.6
										185.			185.	23.3
											85.		85.	10.7
												244.	244.	30.7
										438.	100.	242.	784.	98.7

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

EHEGATTEN (SPL.-TAB.)

1300 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
34641.	4132.	1230.	0.	29.	106.	81.	279.	5857.	28784.	5769.	114.	-100.	5783.	442.5
34054.	5516.	0.	0.	30.	153.	60.	248.	6006.	28048.	5146.	0.	-669.	4476.	342.5
587.	-1384.	1230.	0.	-1.	-47.	21.	31.	-149.	736.	623.	114.	569.	1307.	100.0
587.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	589.	157.	7.	0.	165.	12.6
	-1388.	0.	0.	0.	0.	-3.	0.	-1392.	1391.	398.	20.	1.	419.	32.1
		1230.	0.	0.	0.	0.	0.	1230.	-1231.	-323.	-11.	-3.	-337.	-25.8
			0.	-1.	0.	0.	0.	-1.	1.	0.	0.	0.	1.	0.1
					-47.	0.	0.	-48.	47.	12.	0.	0.	13.	1.0
						21.	0.	20.	-21.	-5.	-1.	0.	-5.	-0.4
							31.	31.	-32.	-9.	-1.	0.	-9.	-0.7
										386.			386.	29.5
											98.		98.	7.5
												571.	571.	43.7
										616.	112.	569.	1302.	99.6

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

ALLEINST. (SPL.-TAB.)

24 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
20514.	2678.	1130.	1060.	30.	74.	893.	584.	6448.	14067.	2175.	0.	-24.	2150.	199.4
20258.	3912.	0.	2335.	30.	106.	824.	484.	7691.	12567.	1637.	0.	-564.	1072.	99.4
256.	-1234.	1130.	-1275.	0.	-32.	69.	100.	-1243.	1500.	538.	0.	540.	1078.	100.0
256.	0.	0.	0.	0.	0.	-3.	0.	-3.	260.	49.	0.	0.	49.	4.6
	-1236.	0.	0.	0.	0.	-12.	0.	-1247.	1248.	259.	0.	0.	259.	24.0
		1130.	0.	0.	0.	0.	0.	1130.	-1130.	-238.	0.	-12.	-251.	-23.3
			-1275.	0.	0.	0.	0.	-1275.	1275.	244.	0.	0.	244.	22.6
					-32.	-1.	0.	-34.	35.	7.	0.	0.	7.	0.7
						69.	0.	69.	-68.	-12.	0.	0.	-12.	-1.1
							100.	100.	-100.	-19.	0.	0.	-19.	-1.8
										231.			231.	21.4
											0.		0.	0.0
												540.	540.	50.1
										521.	0.	528.	1048.	97.2

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

SAEMTL. FAELLE

OHNE KINDER

1145 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
27359.	2943.	0.	58.	38.	86.	86.	297.	3508.	23851.	5025.	133.	0.	5158.	565.0
26809.	4051.	0.	61.	38.	125.	67.	255.	4597.	22212.	4245.	0.	0.	4245.	465.0
550.	-1108.	0.	-3.	0.	-39.	19.	42.	-1089.	1639.	780.	133.	0.	913.	100.0
550.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	552.	150.	7.	0.	157.	17.2
	-1112.	0.	0.	0.	0.	-3.	0.	-1114.	1115.	336.	20.	0.	356.	39.0
		0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0
			-3.	0.	0.	0.	0.	-3.	3.	1.	0.	0.	1.	0.1
					-39.	0.	0.	-38.	39.	10.	0.	0.	10.	1.1
						19.	0.	19.	-19.	-4.	0.	0.	-5.	-0.5
							42.	42.	-42.	-14.	-2.	0.	-15.	-1.6
										306.			306.	33.5
											107.		107.	11.7
												0.	0.	0.0
										785.	132.	0.	917.	100.4

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

EHEGATTEN (SPL.-TAB.)

MIT 1 BIS 2 KINDERN

619 FAELLE

	GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
1	34108.	4251.	1756.	0.	5.	68.	89.	312.	6481.	27626.	5397.	91.	-10.	5477.	400.7
2	33646.	5653.	0.	0.	6.	99.	71.	270.	6099.	27547.	4988.	0.	-877.	4110.	300.7
3	462.	-1402.	1756.	0.	-1.	-31.	18.	42.	382.	79.	409.	91.	867.	1367.	100.0
4	462.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	462.	123.	5.	1.	129.	9.4
5		-1405.	0.	0.	0.	0.	-3.	0.	-1410.	1409.	391.	18.	2.	411.	30.1
6			1756.	0.	0.	0.	0.	0.	1756.	-1757.	-475.	-18.	-7.	-500.	-36.6
7				0.	-1.	0.	0.	0.	-2.	1.	0.	0.	0.	1.	0.1
8						-31.	-1.	0.	-31.	30.	7.	0.	1.	8.	0.6
9							17.	0.	17.	-18.	-4.	0.	0.	-4.	-0.3
10								42.	41.	-42.	-12.	0.	0.	-13.	-0.9
11											365.			365.	26.7
12												84.		84.	6.1
13													871.	871.	63.7
14											395.	89.	868.	1352.	98.9

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG

SAEMTL. FAELLE

MIT MEHR ALS 2 KINDERN

127 FAELLE

GBE	SAS	KIF	BFB	AFB	FKB	ABW	HGF UBF	SUM	ZVE	EST	EAB STZ	BKG	STB	PRZ
28712.	4302.	5360.	293.	6.	91.	218.	587.	10857.	17855.	3142.	26.	-1303.	1864.	114.6
28278.	5347.	0.	732.	6.	131.	182.	559.	6957.	21321.	3661.	0.	-3423.	237.	14.6
434.	-1045.	5360.	-439.	0.	-40.	36.	28.	3900.	-3466.	-519.	26.	2120.	1627.	100.0
434.	0.	0.	0.	0.	0.	-2.	0.	-2.	436.	91.	2.	0.	93.	5.7
	-1048.	0.	0.	0.	0.	-4.	0.	-1052.	1053.	245.	6.	0.	252.	15.5
		5360.	0.	0.	0.	0.	0.	5360.	-5360.	-1289.	-34.	0.	-1323.	-81.3
			-439.	0.	0.	0.	0.	-439.	440.	78.	2.	0.	80.	4.9
					-40.	0.	0.	-40.	41.	9.	0.	0.	10.	0.6
						35.	0.	36.	-35.	-8.	0.	0.	-8.	-0.5
							28.	28.	-28.	-6.	0.	0.	-5.	-0.3
										283.			283.	17.4
											40.		40.	2.5
												2120.	2120.	130.3
										-597.	16.	2120.	1542.	94.8

ERLAEUTERUNGEN

ZEILE 1 = BISHERIGES RECHT, ZEILE 2 = GELTENDES RECHT, ZEILE 3 = ZL. 1 - ZL. 2
IN DEN ZEILEN 4 BIS 10 SIND DIE AENDERUNGEN DER PARAMETER UND IHRE FOLGE-
AENDERUNGEN AUF ANDERE PARAMETER SOWIE AUF DIE STEUERBELASTUNG DARGESTELLT.
DIE ZEILEN 11, 12, UND 13 GEBEN DIE AENDERUNGEN AUFGRUND DES TARIFS AN.
IN DER LETZTEN SPALTE SIND DIE PROZENTUALEN AENDERUNGEN VERMERKT,
JEWEILS BEZOGEN AUF DIE DIFFERENZ DER STEUERBELASTUNGEN (ZEILE 3).

PROGRAMM STDIF (AENDERUNG DER STEUERBELASTUNG)
****

```
C*****   DAS PROGRAMM STDIF ERRECHNET DIE STEUERBELASTUNG
C*****   NACH BISHERIGEM UND NACH GELTENDEM RECHT.
C*****   DIE DIFFERENZ ZWISCHEN DEN STEUERBELASTUNGEN
C*****   WIRD DARAUFHIN UNTERSUCHT, WELCHE RECHTSAENDE-
C*****   RUNGEN DIE STEUERMEHR- ODER MINDERBELASTUNGEN
C*****   BEWIRKT HABEN UND MIT WELCHEN ANTEILEN DIESE
C*****   AENDERUNGEN AN DER GESAMTEN BELASTUNGSDIFFERENZ
C*****   BETEILIGT SIND.
C*****   DIE UNTERSUCHUNG ERSTRECKT SICH AUF DIE STEUER-
C*****   KLASSEN (SK) 1 BIS 3 SOWIE AUF DIE GESAMTHEIT
C*****   DER FAELLE.
C*****   FUER JEDE DIESER GRUPPEN WERDEN DURCH AUFRUF
C*****   DES UNTERPROGRAMMS FGRQU ZAHLREICHE UNTER-
C*****   FALLGRUPPEN GEBILDET.
      DEFINE FILE 10(2500,64,U,I10)
      DEFINE FILE  5(300,320,U,I5)
      DEFINE FILE 1(1,3,U,I1)
      INTEGER SK
      DIMENSION V(15,15),T(4,5)
      COMMON
     1 SK,KZ,KST,BEM,MM,JM,MF,JF,ALM,ALF,KVB,VB,MKM,MKF,S
       VM,SVF,VSA,SA,
     2 SPE,HG,BP,BPK,AU,AUK,KBM,KBF,AGB,DIT,NR,KAM,KAF,FV
       B,FVM,FVF,EK,
     3EKM,EKF,AEB,AEM,AEF,GBE,SAB,SAS,SAP,VSP,SVP,BFB,AFB
       ,FKB,MGF,UBF,
     4KIF,EST,EAB,BKG,STB,VBM,VBF,ARV,VS,ZEB,ABM,ZVE
  101  FORMAT('EINGABE ZULETZT BEARB. TAB., IZ(I1), MQ(I4)
       , NTAB(I3)')
  102 FORMAT('SW1 FUER EINZELWAHL')
  103 FORMAT('     SAEMTLICHE TABELLEN AUF DISK GESPEICHER
       T')
  104 FORMAT('IZ='I2', MQ='I5', NTAB='I4)
  105 FORMAT('SW 3 FUER EINLESEN IZ, MQ, NTAB UEBER KONSO
       LE, */
     +'SONST UEBER PLATTE')
  601  FORMAT(I1, I4, I3)
       HZAL=0.
C*****   EINLESEN DER ZULETZT BEARBEITETEN FALLGRUPPE
C*****   (STEUERKLASSE, FALLGRUPPENKENNZIFFER, SPEICHER)
 1111 CONTINUE
      WRITE(1,105)
      CALL DATSW(3,LESZZ)
      GOTO(1510,1511),LESZZ
 1510 CONTINUE
      WRITE(1,101)
      READ(6,601)                    IZ, MQ, NTAB
      WRITE(1,102)
       GOTO 1001
 1511 CONTINUE
      READ(1'1) IZ,MQ,NTAB
 1001 MQ=MQ+1
      IF(MQ.GT.9500)                 GOTO 1003
      CALL FGRQU(MQ,IW,1)
      GOTO (1001,1002),IW
C*****   VEKTOREN NULL SETZEN
 1002 DO 71                          J=1,15
      DO 71                          K=1,15
  71   V(J,K)=0
       DO 72                         I=1,4
       DO 72                         J=1,5
  72   T(I,J)=0
       ANZAL = 0.
       K=0
       IPZ=1
C*****   AUSWERTEN IZ, HZAL
```

```
      IF(HZAL.EQ.0.)          HZAL=2030.
      IF(IZ.EQ.0.OR.IZ.GT.3) IZ=4
      GOTO (1,2,3,4),IZ
 1    I=2
      GOTO 5
 2    I=1
      GOTO 5
 3    I=17
      GOTO 5
 4    IPZ=2
 41   K=K+1
      I=K
      IF(I.GT.2030)           GOTO 21
 5    IF(I.EQ.0)              GOTO 21
C*****  LESEN DER GESPEICHERTEN DATEN VON FILE 10 (STDAT)
      READ(10'I)
     1 SK,KZ,KST,BEM,KAM,KAF,
     2                              ALM,ALF,KVB,VB,WKM,WKF,S
       VM,SVF,VSA,SA,
     3 SPE,HG,BP,BPK,AU,AUK,KBM,KBF,AGB,DIT,NR
     4 , I
      CALL STBLB
      CALL STZGB(STZ)
      CALL FGRQU(MQ,IW,2)
      GOTO(5,61),IW
 6    GOTO(5,41),IPZ
 61   ANZAL = ANZAL +1.
      CALL DATSW(0,IPRI)
      GOTO (7,8), IPRI
 7    CALL DRUCK(1)
 8    M=1
C*****  ERHOEHUNG DER JEWEILIGEN SUMMEN
 9    V(M,1)=V(M,1)+GBE
      V(M,2)=V(M,2)+SAS
      V(M,3)=V(M,3)+FLOAT(KIF)
      V(M,4)=V(M,4)+BFB
      V(M,5)=V(M,5)+AFB
      V(M,6)=V(M,6)+FKB
      V(M,7)=V(M,7)+ABW
      V(M,8)=V(M,8)+HGF+UBF
      V(M,9)=V(M,9)+GBE-ZVE
      V(M,10)=V(M,10)+ZVE
      V(M,11)=V(M,11)+EST
      V(M,12)=V(M,12)+EAB + STZ
      V(M,13)=V(M,13)-BKG
      V(M,14)=V(M,14)+STB
      DO 721                  IHACK=1,14
 721  V(M,IHACK)=HACK(V(M,IHACK),0)
      GOTO (10,11,11,12,13,14,15,16,17,18),M
 10   CALL STBLG
      STZ=0.
      GOTO(700,800),IPRI
 700  CALL DRUCK(1)
 800  CONTINUE
      M=2
      GOTO 9
 11   DO 73                   L=1,14
 73   V(3,L)=V(1,L)-V(2,L)
C*****  GBE NEUES RECHT, REST ALTES RECHT
      CALL AGRVB
      CALL SABZB
      CALL SAPAB
      CALL SASJB
      CALL KIFRB
      CALL SOFRB
      CALL ALTFB
      CALL KBFRB
      CALL F33AB
      CALL AGBAB
      ZVE=HACK(GBE-SAS-FLOAT(KIF)-BFB-AFB-FKB-ABW-HGF-UBF
       ,0)
      CALL ESTBB
```

```
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=4
      GOTO 9
 12   CONTINUE
C*****  SONDERAUSGABEN NEUES RECHT, REST ALTES RECHT
      CALL FVBZB
      CALL EINKB
      CALL GSBEB
      CALL AGRVB
      CALL SABZG
      CALL SAPAG
      CALL SASUG
      CALL F33AB
      CALL AGBAB
      ZVE=MAX(GBE-SAS-FLOAT(KIF)-BFB-AFB-FKB-ABW-HGF-UBF
     ,0)
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=5
      GOTO 9
 13   CONTINUE
C*****  OHNE KINDERFREIBETRAG (REST NACH BISH. RECHT)
      CALL STBLB
      XZ=KIF
      ZVE=ZVE+XZ
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      KIF=0
      M=6
      GOTO 9
 14   CONTINUE
C*****  BFB NEUES RECHT, REST ALTES RECHT
C*****  AFB NEUES RECHT (AUSWIRKUNG DER 4-MONATSFRIST)
      CALL STBLB
      XY=AFB
      XZ=BFB
      CALL SOFRG
      CALL ALTFG
      ZVE=ZVE+XY+XZ-BFB-AFB
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=7
      GOTO 9
 15   CONTINUE
C****** FKB NEUES RECHT, REST ALTES RECHT
      CALL STBLB
      CALL KBFRG
      CALL AGBAB
      ZVE=MAX(GBE-SAS-FLOAT(KIF)-BFB-AFB-FKB-ABW-HGF-UBF
     ,0)
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=8
      GOTO 9
 16   CONTINUE
C*****  ABW NEUES RECHT, REST ALTES RECHT
      CALL STBLB
```

```
      XZ=ABW
      CALL AGBAG
      ZVE=ZVE+XZ-ABW
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=9
      GOTO 9
 17   CONTINUE
C*****  F33AB DURCH F33AG ERSETZEN
      CALL F33AG
      CALL AGBAB
      ZVE=HACK(GBE-SAS-FLOAT(KIF)-BFB-AFB-FKB-ABW-HGF-UBF
     ,0)
      CALL ESTBB
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      CALL BKGGB
      STB=EST+EAB+STZ-BKG
      M=10
      GOTO 9
 18   CONTINUE
C*****  ALTER TARIF AUF NEUES ZVE ABZGL. EST - NEU
      CALL STBLG
      XZ=EST
      CALL ESTBB
      T(1,1)=T(1,1)+EST-XZ
      T(1,4)=T(1,1)
C*****  EAB+STZ AUF NEUES ZVE
      CALL ERGAB
      CALL STZGB (STZ)
      T(2,2)=T(2,2)+EAB+STZ
      T(2,4)=T(2,2)
C*****  BKG ALT AUF NEUES ZVE
      XZ=BKG
      CALL BKGGB
      T(3,3)=T(3,3)+XZ-BKG
      T(3,4)=T(3,3)
C*****  PRUEFEN AUF ANZAHL
      IF(ANZAL.LT.HZAL)       GOTO (5,41),IPZ
      IF(ANZAL.EQ.0.)         GOTO 995
 21   CONTINUE
C*****  DURCHSCHNITTSWERTE BILDEN
      DO 97                    I=1,10
      DO 97                    J=1,14
      IF(V(I,J).EQ.0.)        GOTO 97
      V(I,J)=HACK(V(I,J)/ANZAL+0.5,0)
 97   CONTINUE
      DO 99                    I=1,3
      DO 99                    J=1,4
 99   T(I,J)=HACK(T(I,J)/ANZAL+0.5,0)
C*****  DIFFERENZEN BILDEN
      DO 961                   J=1,14
 961  V(3,J)=V(1,J)-V(2,J)
      DO 96                    I=4,10
      DO 96                    J=1,14
 96   V(I,J)=V(1,J)-V(I,J)
C*****  PROZENTSAETZE BILDEN
      DO 991                   I=1,10
      V(I,15)=V(I,14)/V(3,14)*100.
 991  V(I,15)=HACK(V(I,15)+0.5E-2,2)
      DO 992                   I=1,3
      T(I,5)=T(I,4)/V(3,14)*100.
 992  T(I,5)=HACK(T(I,5)+0.5E-2,2)
C*****  SUMMEN BILDEN
      DO 993                   L=4,10
      DO 993                   K=11,14
 993  T(4,K-10)=T(4,K-10)+V(L,K)
      DO 994                   L=1,3
      DO 994                   K=1,4
```

```
 994  T(4,K)=T(4,K)+T(L,K)
C*****  PROZENTSATZ AUS T(4,4)
      T(4,5)=T(4,4)/V(3,14)*100.
      T(4,5)=HACK(T(4,5)+0.005,2)
C*****  WERTE SPEICHERN
 995  CONTINUE
      NTAB=NTAB+2
      WRITE(5'NTAB)IZ,MQ,ANZAL,((V(I,J),J=1,15),I=1,6)
      WRITE(5'NTAB+1)((V(I,J),J=1,15),I=7,10),((T(I,J),J=
     1,5),I=1,4)
      IOUT=1
      WRITE(IOUT,104) IZ,MQ,NTAB
      WRITE(1'1) IZ,MQ,NTAB
      CALL DATSW(2,IENDE)
      GOTO (1000,1009),IENDE
 1009 CALL DATSW(1,INUM)
      GOTO (1111,1001),INUM
 1003 IZ=IZ+1
      IF(IZ-4)                    1005,1005,1000
 1005 CONTINUE
      MQ=8999
      GOTO 1001
 1000 CONTINUE
      WRITE(1,103)
      CALL EXIT
      END
```

Name:	Schenk
Vornamen:	Günter, Karl, Harald
Geburtstag:	26. April 1944
Geburtsort:	Bückeburg

Lebenslauf

Schulbildung

1950 - 1963	Schulbesuch in Bückeburg und Hannover, zuletzt an der Tellkampfschule in Hannover
20.2.1963	Nach bestandener Reifeprüfung das Zeugnis der Reife erhalten

Wissenschaftliche Ausbildung

SS 1967 - SS 1971	Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin; Studienschwerpunkte Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfungswesen.
1.6.1973 - 24.1.1977	Promotion zum Doktor der Wirtschaftswissenschaften an der Freien Universität Berlin

Berufliche Tätigkeit

1963 - 1966	Ausbildung als Finanzanwärter beim Finanzamt Hannover-Mitte
1.4.1966 - 16.4.1967	Nach Ernennung zum Steuerinspektor z.A. Tätigkeit als Sachbearbeiter in verschiedenen Dienststellen
ab 1967	Mit studienbedingten Unterbrechungen Tätigkeit als Prüfungsassistent und Steuersachbearbeiter bei Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe in Hannover und Berlin. Nach Ablegen der einschlägigen Prüfungen freiberufliche Tätigkeit als Steuerbevollmächtigter und Steuerberater.

Gesamtherstellung **Reprotechnik Berlin GmbH**, Hardenbergplatz 11, 1000 Berlin 12, Tel. 3 13 20 76